

Retten i Lyngby

DOM

Afsagt den 8. januar 2016 i sag nr. BS 153-2054/2014:

A
X-vej 13
2950 Vedbæk
og
B
X-vej 13
2950 Vedbæk
mod
Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Sagens baggrund og parternes påstande

Sagen angår, om A og B er fuldt skattepligtige til Danmark i indkomstårene 2003-2007, herunder om de opgav deres bopæl i Danmark den 12. januar 2003, og om betingelserne for ekstraordinær skatteansættelse for indkomstårene 2003-2006 er opfyldt.

Sagen er anlagt den 17. december 2014.

A og Bs påstande er:

Principalt:	Indkomstårene 2003, 2004, 2005, 2006 og 2007 nedsættes til det selvangivne.
Subsidiært:	Indkomstårene 2003, 2004, 2005 og 2006 nedsættes til det selvangivne.

Skatteministeriets påstand er:

Frifindelse.

Oplysningerne i sagen

Landsskatteretten traf den 8. december 2014 afgørelse vedrørende B klage over Skatteankenævn Fredensborgs afgørelse af 22. november 2012 vedrørende ham. Landsskatteretten traf samme dag afgørelse vedrørende As klage over Skatteankenævn Fredensborgs afgørelse af 22. november 2012 vedrørende hende. I Landsskatterettens afgørelse vedrørende B er anført bl.a.:

"Sagens emne

Klagen vedrører, om klagerens fulde skattepligt til Danmark ophørte den 12. januar 2003 i forbindelse med fraflytning til Schweiz, herunder om skatteansættelserne for indkomstårene 2003, 2004, 2005 og 2006 er ugyldige på grund af forældelse.

Skatteankenævnet har for indkomstårene 2003, 2004, 2005, 2006 og 2007 anset klageren for fuld skattepligtig til Danmark i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, og for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i henhold til artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 23. november 1973 mellem Danmark og Schweiz.

Landsskatteretten stadfæster skatteankenævnets afgørelse.

Møde mv.

Klagerens repræsentanter har haft møde med Skatteankestyrelsens sagsbehandler. Klagerens repræsentanter har endvidere udtalt sig overfor Landsskatterettens medlemmer i et retsmøde.

Faktiske oplysninger

Det fremgår af Det Centrale Person Register, at klageren og hans ægtefælle den 12. januar 2003 udrejste til Schweiz fra adressen Z-vej 17, Nærum, og at de den 1. april 2007 indrejste fra Schweiz til adressen X-vej 13, Vedbæk.

Klageren og hans ægtefælle har 3 børn. En søn, der er gift og har tre børn, og som er bosiddende i ...; en søn, der er gift og har et barn, og som er bosiddende i ..., og en søn, der er gift og har to børn, og som er bosiddende i ...

Klagerens ægtefælle solgte den 1. marts 1990 ejendommen Z-vej 17, Nærum, der er en helårsbolig, til E Holding A/S. Klageren og hans ægtefælle havde i perioden fra 1. marts 1990 til 12. januar 2003 ejendommen til rådighed, og de var indtil den 12. januar 2003 tilmeldt folkeregisteret på adressen. Klageren har selvangivet værdi af fri bolig vedrørende ejendommen indtil den 12. januar 2003.

I henhold til Det Centrale Person Register tilmeldte den nye direktør i D-koncernen, C, og hans familie sig den 25. november 2002 folkeregisteret på adressen Z-vej 17, Nærum.

Klageren har overfor SKAT oplyst, at han og hans ægtefælle boede i sommerhuset Y-vej 66, Græsted, i perioden fra 25. november 2002 til 12. januar 2003, bortset fra perioden fra 15. december 2002 til 8. januar 2003, hvor de opholdt sig i lejligheden i Schweiz.

Klageren ejede i perioden fra 11. juni 1987 til 1. januar 2008 ejendommen Y-vej 66, Græsted, der er et sommerhus. Sommerhuset blev solgt til en af ægteparrets tre sønner.

Om elforbruget på ejendommen Y-vej 66, Græsted, er oplyst følgende:

Periode	1/7 2001 - 23/6 2002	24/6 2002 - 17/6 2003	18/6 2003 - 21/6 2004	22/6 2004 - 16/6 2005	17/6 2005 11/7 2006	12/7 2006 - 25/6 2007
Forbrug kWh	11.891	22.725	16.823	16.336	22.071	14.244

Ved betinget købsaftale af 18. januar 2002 købte klageren og hans ægtefælle i lige sameje en projektlejlighed på adressen ... 10, 5. tv., København. Ægteparret overtog ejerlejligheden, der var uden bopælspligt, den 4. marts 2003 og solgte ejerlejligheden den 1. januar 2006.

Ved købsaftale af 17. december 2004 købte klageren og hans ægtefælle i lige sameje ejendommen X-vej 13, Vedbæk, der er en helårsbolig, med overtagelsesdato 1. august 2005. Lyngby flytteforretning kørte den november 2006 opmagasineret bohøve til X-vej 13, Vedbæk. Klageren og hans ægtefælle tilmeldte sig folkeregisteret på adressen den 1. april 2007.

Klagerens ægtefælle arvede i 1991 en lejlighed i Villars-sur-Ollon, Schweiz, efter sine forældre. I 2002 solgte hun denne lejlighed og købte en større lejlighed i Villars-sur-Ollon, hvortil ægtefællerne meldte adresseændring den 12. januar 2003, ligesom hun i 2002 købte endnu en lejlighed i Villars-sur-Ollon, Schweiz, som efter det oplyste blev benyttet af børn og børnebørn, når de var i Schweiz.

Klageren har haft to biler indregistreret i Danmark. 1) Toyota RAV 4 2,0 3D årgang 2001, reg.nr. ..., fra 19. januar 2001 til 5. september 2008, og 2) Audi Coupé årgang 1972, reg.nr. ..., fra 3. december 2002.

I Schweiz har klageren og hans ægtefælle i 2003 haft en Range Rover 4.6, årgang 2001, og i 2004 – 2006 to Mercedes Benz indregistreret i Schweiz.

Klageren var ansat i Brdr. D A/S indtil udgangen af 2002. Fra og med indkomståret 2003 har han modtaget pensionsudbetalinger, herunder ratepensionsudbetalinger. Der er hvert år udstedt skattefritagelseserklæringer vedrørende pensionsudbetalingerne.

Klageren har haft følgende direktions- og bestyrelsesposter:

Direktionsposter			
Selskab	Titel	Tiltrådt	Fratrådt
F A/S		21-01-2003	15-09-2006
G A/S		26-09-1994	29-08-2006
G Aarhus A/S		13-09-1994	29-08-2006
Bestyrelsesposter			
Selskab	Titel	Tiltrådt	Fratrådt
Brdr. D A/S	Formand	27-06-2003	29-08-2006
G Aarhus A/S		09-03-1989	29-08-2006
G A/S		28-01-1985	29-08-2006
F A/S		18-05-2001	21-01-2003
Brdr. D A/S		15-04-1985	08-10-2001

Klagerens bror solgte i 1993 sin andel på 50 % af aktiekapitalen i Brdr. D A/S til J plc. I forbindelse med et generationsskifte overdrog klageren i 1999 sin andel på 50 % af aktiekapitalen i Brdr. D A/S til to af sine sønner. Finansieringen af aktiekøbet skete ved udstedelse af uforrentede anfordringsgældsbreve.

Klageren solgte den 29. august 2006 hele aktiekapitalen på nominelt 500.000 kr. i F A/S til J plc for 5.362.000 euro, eller ca. 40 mio. kr. F A/S havde for lånte midler købt ...licenser og på denne baggrund foretaget handel med ...er mv.

Om klagerens indkomstforhold er oplyst følgende:

År	Personlig indkomst, herunder pensioner	Kapitalindkomst	Aktieindkomst
2003	3.339.996 kr.	-342 kr.	
2004	3.358.100 kr.	1.551 kr.	
2005	3.460.570 kr.	5.673 kr.	
2006	3.452.692 kr.	-26.750 kr.	39.505.882 kr.
2007	3.305.582 kr.	2.618 kr.	
I alt	16.916.940 kr.	-17.250 kr.	39.505.882 kr.

Den 17. marts 2003 indsendte klageren fraflytningssvangivelse til SKAT. Det fremførelsesberettigede tab på aktier blev opgjort til 246.852 kr.

Klageren og hans ægtefælle har fra den 12. januar 2003 til den 1. april 2007 indgivet svangivelse til Danmark som begrænset skattepligtige i henhold til kildeskattelovens § 2. Det er i svangivelserne anført, at pensionerne beskattes i Schweiz.

Ifølge ”Attestation de residence” og ”Attestation d’assujettissement” har klageren og hans ægtefælle været bosiddende i Schweiz fra 2. januar 2003 til 31. marts 2007.

Det fremgår af ”Attestation af bopæls og skatteforhold”, attesteret af de schweiziske skattemyndigheder, at klageren og hans ægtefælle har været indkomstskattepligtige til Schweiz efter reglerne for bosiddende personer fra 12. januar 2003 til 31. marts 2007.

Klageren og hans ægtefælle har indgået aftale med de schweiziske skattemyndigheder om, at skatteberegningen i Schweiz skete efter Pauschalsteuer-ordningen, hvor grundlaget for betaling af skat både til kanton og kommune samt føderation er de årlige leveomkostninger med tillæg af en andel af udgifter til vedligeholdelse af ejendom.

Ifølge klagerens og hans ægtefælles svangivelser til Schweiz er beskatningsgrundlaget i 2004, 2005 og 2006 opgjort til henholdsvis 180.000 CHF, 181.000 CHF og 183.000 CHF, hvoraf betalt skat i Schweiz er opgjort til henholdsvis 47.368 CHF, 48.505 CHF og 48.383 CHF.

I forbindelse med udrejsen til Schweiz fik klageren udarbejdet et advokatnotat dateret den 4. oktober 2002.

Klagerens repræsentant har i forbindelse med sagens behandling i Skatteankestyrelsen oplyst, at en del af indboet, herunder klagerens og hans ægtefælles personlige ejendele, blev flyttet til lejligheden i Schweiz dels i november/december 2002 dels i sommeren 2003. Den resterende

del af indboet blev opmagasineret i Danmark. Der blev ikke i forbindelse med fraflytningen flyttet møbler og indbo til sommerhuset beliggende Y-vej 66, Græsted. Ejerlejligheden ... 10, 5. tv., København, blev i 2003 møbleret med nye møbler. Ejendommen X-vej 13, Vedbæk, blev formentlig i december 2006/januar 2007 møbleret med de opmagasinerede møbler. Klageren har ikke deltaget i direktions- eller bestyrelsesmøder i Danmark eller modtaget løn eller bestyrelseshonorarer i indkomstårene 2003 – 2007. Det er ikke muligt at give et præcist overblik over klagerens og hans ægtefælles ophold i Danmark i perioden fra 12. januar 2003 til 1. april 2007, men det almindelige billede er, at klageren og hans ægtefælle har opholdt sig i Danmark i juni eller juli og august samt december måned. Der har herudover været afholdt ferie i Danmark i kortere perioder i maj og november måned.

SKATs afgørelse

SKAT har ved agterskrivelse af 22. marts 2011 og afgørelse af 17. juni 2011 anset klageren for fuld skattepligtig til Danmark i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, og for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i henhold til artikel 4, stk. 2, litra a, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 23. november 1973 mellem Danmark og Schweiz for indkomstårene 2003, 2004, 2005, 2006 og 2007.

Som begrundelse for afgørelsen har SKAT bl.a. anført, at klageren og hans ægtefælle i forbindelse med selvangivet fraflytning til Schweiz den 12. januar 2003 ejede fast ejendom i Danmark og dermed selvangav som begrænset skattepligtige efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 5.

Klageren og hans ægtefælle har imidlertid siden fraflytningen haft råderet over en eller flere helårsboliger i Danmark, hvorfor betingelserne for ophævelse af fuld skattepligt til Danmark ikke er til stede, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. Klageren og hans ægtefælle har dermed bevaret den fulde skattepligt til Danmark uanset fraflytningen til Schweiz, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, og de anses for hjemmehørende i Danmark i henhold til artikel 4, stk. 2, litra a, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 23. november 1973 mellem Danmark og Schweiz.

Skatteansættelserne for indkomstårene 2003-2007 er ændret med hjemmel i skatteforvaltningslovens § 20, § 26, stk. 1, og § 27, stk. 1, nr. 5, jf. stk. 2.

Indkomstansættelsen for 2007 er foretaget i henhold til skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1, om ordinær ansættelse, hvorefter skattemyndigheden skal udsende varsel om ændring af indkomstansættelsen senest 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb.

Indkomstansættelserne for 2003 – 2006 er foretaget i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, hvorefter der kan ske ekstraordinær genoptagelse, når den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndigheden har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Der er afgivet urigtige oplysninger i forbindelse med opgivelse af bolig i Danmark og flytning til Schweiz.

Ved ekstraordinær genoptagelse gælder der særlige fristregler, som er fastsat i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, hvorefter en ansættelse kun kan foretages i de i stk. 1 nævnte tilfælde, hvis den varsles senest 6 måneder efter, at SKAT er kommet til kundskab om det forhold, der begrundes fravigelsen af fristerne i § 26.

Forslaget til skatteansættelserne for 2003 – 2006 ligger indenfor fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, idet SKAT i perioden fra 12. november 2010 til 2. februar 2011 har fået kundskab i form af nye og væsentlige oplysninger, som har betydning for, at SKAT har kunnet foretage en korrekt vurdering af skattepligtsforholdene i Danmark og Schweiz, hvorfor fristen for fremsendelse af forslag var senest 2. august 2011.

Der er henvist til yderligere begrundelser mv. i SKATs sagsfremstilling med bilag.

Skatteankenævnets afgørelse

Formalia - forældelse

Skatteansættelserne for indkomstårene 2003, 2004, 2005 og 2006 er ikke ugyldige på grund af forældelse, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, jf. stk. 2.

Klageren har ikke i forbindelse med fraflytningen til Schweiz den 12. januar 2003 givet SKAT tilstrækkelige oplysninger til brug ved vurderingen af hans skattepligtsforhold, hvilket har medført, at SKAT har foretaget skatteansættelserne for 2003 - 2006 på et urigtigt og ufuldstændigt grundlag.

Der er især lagt vægt på, at sommerhuset Y-vej 66, Græsted, tjente som helårsbolig fra 25. november 2002 og indtil den selvangivne fraflytningsdato fra Danmark, at klageren var bestyrelsesmedlem i F A/S i perioden fra 18. maj 2001 til 21. januar 2003, hvor han i stedet indtrådte i direktionen frem til den 15. september 2006, at han således var medlem af bestyrelsen, da han meldte flytning til Schweiz den 12. januar 2003, og at han var med i både direktionen og bestyrelsen i G A/S og G Aarhus A/S på fraflytningstidspunktet.

Det bemærkes, at klagerens A-indkomst i 2001 og 2002 alene bestod af lønindtægt, fri bil og fri telefon fra Brdr. D A/S. Klageren har ikke oppebåret honorarer i forbindelse med sine bestyrelses- og direktionsposter i F- og G-selskaberne.

Såfremt alle oplysninger havde været lagt frem på fraflytningstidspunktet, ville SKAT have truffet en anden afgørelse med hensyn til klagerens skattepligtsforhold. Det forhold, at klageren både rådede over en helårsbolig i form af sommerhuset og samtidig bestred flere direktions- og bestyrelsesposter, ville medføre, at klagerens fulde skattepligt til Danmark ikke ophørte. Det fremgår af cirkulære nr. 72 af 17. april 1996 til ligningsloven, at bestyrelsesmøder sidestilles med udførelse af arbejde. Der er endvidere henvist til Landsskatterettens kendelse SKM2009.813.LSR om fuld skattepligt ved deltagelse i bestyrelsesmøde i et dansk selskab. Det er i den forbindelse uden betydning, at klageren ikke er blevet kontant honoreret for sit direktions- eller bestyrelsesarbejde, idet det må formodes, at klagerens indsats ville have en indflydelse på afståelsessummen ved et senere salg af koncernen. Klageren ville således blive honoreret ved en højere salgssum for aktierne i F A/S.

Ud fra en helhedsvurdering må klageren eller hans revisor anses for mindst at have handlet groft uagtsomt ved ikke på fraflytningstidspunktet at fremlægge alle oplysninger, som havde relevans i forbindelse med vurderingen af, om klagerens fulde skattepligt til Danmark ophørte ved fraflytningen til Schweiz.

Der er især lagt vægt på, at sommerhuset Y-vej 66, Græsted, som klageren havde ret til at anvende som helårsbolig, reelt også tjente som helårsbolig fra 25. november 2002 og indtil den selvangivne fraflytningsdato fra Danmark, uden at der blev indsendt flyttemeddelelse til folkeregisteret. SKAT var som følge heraf ikke i 2003 vidende om, at sommerhuset faktisk

blev anvendt som helårsbolig umiddelbart op til fraflytningen. Klageren har selvangivet værdi af fri bolig frem til den 12. januar 2003, selvom D-koncernens daværende direktør, C, flyttede ind i boligen Z-vej 17, Nærum, den 25. november 2002. Dette har været med til at sløre det forhold, at klageren rent faktisk har boet i sommerhuset. Klageren har ikke oplyst, at han var bestyrelsesmedlem i F A/S på fraflytningstidspunktet, eller at han var med i både direktionen og bestyrelsen i G A/S og G Aarhus A/S på fraflytningstidspunktet.

Der er endvidere henset til, at klageren inden fraflytningen til Schweiz fik udarbejdet et advokatnotat om forhold, som han skulle være opmærksom på ved fraflytning. Notatet indeholder imidlertid ikke oplysninger om klagerens direktions- og bestyrelsesposter, og notatet beskriver ikke, at klageren i kraft af sin alder og sit ejerskab til sommerhuset rent faktisk rådede over en helårsbolig i Danmark. Det må lægges til grund, at klageren ved indhentelsen af advokatnotatet har været vidende om, at der kunne være et problem i forhold til hans skattepligtsforhold.

Advokatnotatet beskriver endvidere hvilke forhold, klageren skulle være særligt opmærksom på. Klageren har derfor haft mere end almindelige forudsætninger for på selvangivelsestidspunktet i 2003 at vurdere, om hans fulde skattepligt til Danmark ophørte. Dette er en skærpende omstændighed, jf. Vestre Landsrets dom af 25. januar 2005 (SKM 2006.124VLD), hvor der bl.a. blev lagt vægt på, at den pågældende "sad med ved bordet".

Det må have stået klageren klart, at oplysningerne om, at han rent faktisk boede i sommerhuset fra 25. november 2002, og at han bestred flere direktions- og bestyrelsesposter, ville blive tillagt betydning ved vurderingen af skattepligtsforholdene. Til trods herfor har klageren forholdt SKAT oplysninger om, at han boede i sommerhuset, og at han fortsat havde et erhvervsmæssigt virke i Danmark.

Det må betegnes som mindst groft uagtsomt, at klageren ikke har lagt samtlige faktiske forhold klart frem, når han havde konkret viden om, at nogle af forholdene kunne medføre, at hans fulde skattepligt ikke kunne anses for ophørt. Det gør ikke nogen forskel heri, at nogle af oplysningerne var indberettet til SKAT.

Uanset hvem der bærer ansvaret for, at disse oplysninger ikke blev fremlagt for SKAT i forbindelse med fraflytningen, er det klageren, der bærer ansvaret for, at disse oplysninger ikke blev fremlagt i forbindelse med udrejsen.

På denne baggrund må klageren anses for at have handlet forsætligt eller groft uagtsomt, og SKAT har derfor været berettiget til at genoptage skatteansættelserne for 2003 – 2006 med henvisning til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

SKATs forslag til ændring af skatteansættelserne for 2003 – 2007 er dateret den 22. marts 2011, og SKATs afgørelse er dateret den 17. juni 2011.

I henhold til Østre Landsrets kendelse af 28. februar 2012 – SKM2012.168.ØLR – regnes reaktionsfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, fra det tidspunkt, hvor skattemyndigheden er kommet i besiddelse af det fornødne grundlag til at varsle en korrekt ansættelse.

SKAT har den 31. august 2010 indkaldt materiale, men klagerens revisor har 2 gange bedt om udsættelse med besvarelse af SKATs henvendelse, og SKAT har derfor først modtaget materialet ved et møde den 12. november 2010. Senere er der indsendt yderligere materiale.

Fristen skal derfor tidligst regnes fra den 12. november 2010. Da agterskrivelsen er dateret den 22. marts 2011, er reaktionsfristen på 6 måneder i henhold til skattekontrollovens § 27, stk. 2, overholdt.

En ansættelse, der er varslet af SKAT, skal foretages senest 3 måneder efter den dag, hvor varsling er afsendt. Denne frist er også overholdt, da SKATs afgørelse er dateret den 17. juni 2011.

SKATs skatteansættelser for indkomstårene 2003 - 2006 er derfor gyldige.

Skattepligtsforhold

Klageren er for indkomstårene 2003 – 2007 fuld skattepligtig til Danmark i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Klageren har ret til efter 8 års ejerskab at benytte sommerhuset Y-vej 66, Græsted, til helårsbolig, jf. planlovens § 41, stk. 1.

I henhold til praksis anses pensionister, der efter planlovens regler har opnået ret til at benytte et sommerhus som helårsbolig, at have bopælsmulighed i sommerhuset, uanset at der er tale om et sommerhus, jf. SKM2005.396.LSR, hvor Landsskatteretten tiltrådte et bindende ligningssvar, hvorefter en pensionist, der efter planlovens bestemmelser havde en personlig ret til at bo i sit sommerhus hele året, ansås for at have bevaret en bopælsmulighed her i landet. Hans fulde skattepligt var derfor bevaret efter fraflytning til udlandet.

Om ophør af den fulde skattepligt afgjorde Skatterådet i SKM2006.168.SR at, A som var efterlønsmodtager havde ret til at anvende sit sommerhus til helårsbolig. Derfor ville A ved fraflytning til Spanien fortsat være fuldt skattepligtig til Danmark.

Betingelserne for ophævelse af den fulde skattepligt til Danmark, jf. kildeskatteloven § 1, stk. 1, nr. 1, er derfor ikke opfyldt, idet klageren havde bevaret bopælsmulighed her i landet dels i sommerhuset og senere også i lejligheden på ... 10, 5. tv., København.

Fortsat rådighed over en helårsbolig vil normalt være en tilstrækkelig betingelse til at anse bopælen for opretholdt, medmindre skatteyderen har haft til hensigt at bosætte sig varigt i udlandet.

Ud fra en samlet vurdering anses klageren ikke for at have haft til hensigt at bosætte sig varigt i Schweiz.

Der er ved vurderingen især henset til, at klageren flyttede ind i en bolig i Schweiz, som må karakteriseres som en typisk schweizisk feriebolig beliggende i et ferieområde i 1300 meters højde, at han har haft 2 biler stående indregistreret i Danmark, at han købte en ejerlejlighed, som var på projektstadiet inden fraflytningen, men som var klar til overtagelse pr. 4. marts 2003, at han forud for flytningen til Schweiz fik udarbejdet et advokatnotat, som bl.a. beskriver, hvorledes han kunne erhverve en bolig i Danmark efter udrejsen til Schweiz, at 2 af hans 3 børn og 5 af hans 6 børnebørn bor i Danmark, at han var medlem af bestyrelsen og

direktionen i både G A/S og G Aarhus A/S indtil den 29. august 2006, at han var medlem af direktionen i F A/S fra den 21. januar 2003 til den 15. september 2006, og at han var bestyrelsesformand i Brdr. D A/S fra den 27. juni 2003 til den 29. august 2006.

Efter en samlet vurdering anses klagerens centrum for livsinteresser at ligge i Danmark, hvor han har haft den stærkeste personlige og økonomiske tilknytning.

Klageren er derfor fuld skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, for indkomstårene 2003 - 2007.

Dobbeltdomicil

Klageren er for indkomstårene 2003 – 2007 skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i henhold til artikel 4, stk. 2, litra a, i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 23. november 1973 mellem Danmark og Schweiz.

Klageren er fuld skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1. I tilfælde af, at Schweiz mener, at der foreligger dobbeltdomicil, anses klageren for at være hjemmehørende i Danmark, hvor han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser). Med personlige og økonomiske interesser menes f.eks. familie (ægtefælle og hjemmeboende børn under 18 år) og øvrige sociale forbindelser samt arbejde og andre økonomiske interesser.

Ved vurderingen er der især henset til, at klageren flyttede ind i en bolig i Schweiz, som må karakteriseres som en typisk schweizisk feriebolig beliggende i et ferieområde i 1300 meters højde, at han har haft 2 biler stående indregistreret i Danmark, at han købte en ejerlejlighed, som var på projektstadiet inden fraflytningen, men som var klar til overtagelse pr. 4. marts 2003, at han rådede over et sommerhus, som han havde ret til at benytte hele året, at han var medlem af bestyrelsen og direktionen i både G A/S og G Aarhus A/S indtil den 29. august 2006, at han var medlem af direktionen i F A/S fra den 21. januar 2003 til den 15. september 2006, at han var bestyrelsesformand i Brdr. D A/S fra den 27. juni 2003 til den 29. august 2006, og at hans venskabskreds og netværk befandt sig i Danmark.

Der er også henset til, at 2 af hans 3 børn og 5 af hans 6 børnebørn bor i Danmark.

Klageren er derfor hjemmehørende i Danmark for indkomstårene 2003 – 2007.

Klagerens opfattelse

Klagerens repræsentant har principalt nedlagt påstand om, at klagerens fulde skattepligt til Danmark i henhold til bopælsbestemmelsen i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, ophørte den 12. januar 2003 i forbindelse med fraflytning til Schweiz.

Til støtte for den principale påstand har repræsentanten bl.a. anført, at klageren og hans ægtefælle ikke i perioden fra 12. januar 2003 til 1. april 2007 havde en helårsbolig til rådighed i Danmark. Klageren og hans ægtefælle bevarede indtil fraflytningen den 12. januar 2003 den faste bopæl på ejendommen Z-vej 17, Nærum, og der er intet, der bestyrker, at klageren og hans ægtefælle havde bopæl eller permanent ophold i sommerhuset Y-vej 66, Græsted. Klageren og hans ægtefælle anvendte ikke i perioden fra 25. november 2002 til 12. januar 2003 sommerhuset som bopæl, og de opholdt sig i øvrigt i lejligheden i Schweiz i perioden fra 15. december 2002 til 8. januar 2003.

Det fremgår af punkt 6.01. i direktørkontrakten af 17. maj 1993, at klageren og hans hustru havde ret til fri bolig i ejendommen Z-vej 17, Nærum, så længe klageren var ansat i Brdr. D-koncernen. Aftalen om fri bolig blev indgået den 23. november 1990 mellem E Holding A/S og klageren og hans ægtefælle. Klagerens ansættelsesmæssige tilknytning til D-koncernen i henhold til fri bolig ophørte den 12. januar 2003, og klageren har selvangivet værdi af fri bolig frem til 12. januar 2003.

Klageren og hans ægtefælle har ikke været bekendt med, at C meldte folkeregisterflytning til ejendommen Z-vej 17, Nærum, den 25. november 2002. C overnattede i øvrigt først i huset fra starten af december, formentlig i weekenden den 30. november/1. december, hvor klageren og hans ægtefælle med børn og børnebørn opholdt sig i sommerhuset i forbindelse med 1. søndag i advent. Huset i Nærum har siden erhvervelsen i 1962 været opdelt i 2 adskilte dele. C har derfor haft egen indgang samt separat bad og køkken. Der har ikke været betalt leje fra Cs side. Overnatningen skete som følge af en pludselig opstået krise i Cs privatliv. Klageren har kendt og hjulpet C siden han var 25 år.

Klageren og hans ægtefælle tog ikke bopæl i sommerhuset, og de meldte derfor ikke adresseændring til folkeregisteret. Klageren og hans ægtefælle havde ingen interesse i at opgive deres bopæl i Nærum igennem 40 år og flytte (permanent) til et sommerhus i Udsholt 6 uger før den planlagte fraflytning til Schweiz. En sådan fremgangsmåde ville også være i strid med vejledningen i advokatnotatet. Klageren og hans ægtefælle brugte i 2002 sommerhuset om foråret, sommeren og efteråret som andre, der har et sommerhus. De brugte sommerhuset i kortvarige perioder i formentlig starten af oktober og i dagene omkring 1. advent, herunder med børn og børnebørn. I december overnattede de også nogle nætter hos klagerens ægtefælles søster og enkelte nætter hos deres ene søn for at passe hans børn. Overnatning skete i øvrigt primært på bopælen i Nærum. Hertil kommer, at klageren og hans ægtefælle fra midten af december 2002 til starten af januar 2003 opholdt sig i lejligheden i Schweiz sammen med børn og børnebørn. Derefter tog de tilbage til huset i Nærum for at pakke og flytte møbler m.v. og fraflyttede det definitivt og formelt den 12. januar 2003 ved udrejsen til lejligheden i Schweiz.

Elforbruget i sommerhuset kan ikke tjene som dokumentation for, at klageren og hans ægtefælle skulle have taget bopæl i sommerhuset fra den 25. november 2002. Det er usandsynligt, at strømforbruget skulle stige til det dobbelte som følge af den af SKAT påståede indflytning i en periode på 3 uger, nemlig fra ultimo november til midten af december. Dette skal også ses i lyset af, at klageren og hans ægtefælle i mange af de tidligere år opholdt sig i og brugte sommerhuset i vinterperioden, og at børn og bekendte har lånt sommerhuset. Den eneste rimelige forklaring er, at der enten er sket en fejl i opgørelsen, eller at en besøgende – eventuelt uvedkommende – har glemt at slukke for en strømkilde, formentlig en eller flere varmelamper.

Klagerens revisor har alene sendt korrespondance til klageren og hans ægtefælle til adressen i sommerhuset om sommeren, hvor de holdt ferie i sommerhuset.

Det står fast, at klageren har indberettet og selvangivet skat af fri bolig i hele 2002 og i perioden fra 1. januar til 12. januar 2003, og at lejekontrakten vedrørende lejemålet er opretholdt frem til udrejsen.

Under disse omstændigheder har klageren og hans ægtefælle ikke haft anledning eller pligt til at meddele yderligere oplysninger om deres bopælsforhold, idet disse ikke blev ændret før

udflytningen. Det påhviler samtidig SKAT at godtgøre, at klageren og hans ægtefælle – uden påviselig interesse heri – i en kort periode skulle vælge at flytte deres helårsbolig til et sommerhus frem for at bevare deres bopæl i helårshuset i Nærum.

Sommerhuset kan i øvrigt ikke karakteriseres som fast bopæl i Danmark. Sommerhuset er ikke egnet til helårsbeboelse og har på intet tidspunkt været anvendt som helårsbolig.

SKAT har hovedsageligt gjort gældende, at klageren bevarede domicil i Danmark som følge af, at han på fraflytningstidspunktet i mere end 8 år havde ejet sommerhuset i Græsted, og at han derfor som pensionist havde en personlig ret til at benytte sommerhuset til helårsbolig i henhold til planlovens bestemmelser. Landsskatteretten tiltrådte i SKM 2005.396.LSR et bindende ligningssvar, hvorefter visse pensionister i henhold til planlovens § 41 har en personlig ret til at anvende et sommerhus til helårsbolig. Denne praksis blev imidlertid først offentliggjort i SKM2005.396.LSR den 7. oktober 2005 og dermed mere end 2 ½ år efter klagerens fraflytning i januar 2003. Det er ubestridt, at det på fraflytningstidspunktet var fast praksis, at et sommerhus ikke kunne danne grundlag for at anse en skatteyder som fuld skattepligtig til Danmark, med mindre der forelå ekstraordinære forhold vedrørende sommerhusets stand og kvalitet, som ikke er påberåbt af SKAT i sagen. I overensstemmelse hermed fremgår det entydigt af advokatnotatet, at sommerhuset ikke ville medføre bopælspligt.

Praksisændringen i 2005 kan imidlertid ikke påberåbes af SKAT med tilbagevirkende kraft til 2003. Der er henvist til Højesterets dom af 4. november 1982 offentliggjort i UfR 1983.8 H samt Henrik Gam m.fl., Grundlæggende Skatteret, 2014, side 66. Ændringer, der indebærer en generel skærpelse af hidtidig praksis, kan kun gives med fremadrettet virkning, og ikke med tilbagevirkende kraft.

Det forhold, at klageren og hans ægtefælle 2-3 måneder efter udrejsen overtog projektlejligheden (uden bopælspligt) på ... 10, 5. tv., København, har heller ingen betydning. Efter fast praksis kan hverken en byggegrund eller det forhold, at en skatteyder under sit ophold i udlandet påbegynder et byggeri, medføre, at dansk bopæl er bevaret.

SKAT var i øvrigt ved fraflytningen og frem til salget i 2006 bekendt med klagerens og hans ægtefælles alder og sommerhusets status, uden at dette gav anledning til, at SKAT på noget tidspunkt før 2011 traf afgørelse om, at klagerens og hans ægtefælles fulde skattepligt til Danmark ikke var ophørt.

Klageren og hans ægtefælle havde i øvrigt til hensigt at fraflytte Danmark og at flytte til Schweiz den 12. januar 2003. Hensigten var ikke, som anført af SKAT, at undgå eller begrænse beskatningen dels af avancen fra salget af aktierne i F A/S og dels af ratepensionsudbetalingerne. Der er henvist til notatet udarbejdet af klagerens advokat den 4. oktober 2002, der blev udarbejdet på grund af klagerens ønske om at modtage sædvanlig advokatrådgivning i forbindelse med den planlagte fraflytning til Schweiz ved årsskiftet 2002/2003, og som ikke omhandler en senere potentiel afståelse af aktierne i F A/S.

Fraflytningen var i overvejende grad en konsekvens af det i 1999 påbegyndte og i 2002 endeligt gennemførte generationsskifte i D-koncernen. Klageren overdrog i 1999 sin andel på 50 % af aktiekapitalen i Brdr. D A/S til to af sine sønner. Det fremgår af udskrift fra Erhvervsstyrelsen, at den ene søn den 19. september 2001 blev anmeldt som administrerende direktør i selskabet, og at han den 8. november 2001 blev valgt som medlem af bestyrelsen.

Det fremgår endvidere, at den anden søn den 8. november 2001 blev valgt til bestyrelsen og udpeget som bestyrelsesformand. Situationen var derfor ultimo 2002, at generationsskiftet – efter en grundig og lang overgangsperiode – var gennemført, og at den daglige ledelse af selskabet var overgået til den ene søn. Dette bestyrker, at klageren havde til hensigt at fraflytte Danmark i forlængelse af, at han afviklede sine ledelsesopgaver i selskabet og derfor kunne gå på pension som 67-årig i begyndelse af 2003.

Efter fraflytningen til Schweiz blev klageren den 27. juni 2003 valgt som (ulønnet) bestyrelsesformand for Brdr. D A/S. Det fremgår af aktionæroverenskomst af 17. maj 1993 mellem klagerens bror og klageren på den ene side og J Plc på den anden side, punkt 4.06., at klagerens bror skulle være bestyrelsesformand, og at klageren, ved broderens tilbagetrækning, skulle være bestyrelsesformand. Ved klagerens tilbagetrækning skulle klagerens brors eller klagerens (direkte) familiemedlemmer udpeges som formand for bestyrelsen. Klageren trak sig tilbage som bestyrelsesmedlem i 2001. Derefter blev to af ægteparrets sønner udpeget til bestyrelsen, der herefter bestod af disse 2 samt 2 repræsentanter fra J plc, jf. aktionæroverenskomstens punkt 4.02., 4.03. og 4.04., hvorefter hver ejer skulle udpege 2 medlemmer af bestyrelsen. Efter at den ene søn i 2001 overtog posten som administrerende direktør i koncernen, kom det i foråret 2003 efter ønske fra medaktionæren J plc – af hensyn til good governance – op, at denne søn burde udtræde af bestyrelsen. Der var kun 2 medlemmer, som familien herefter kunne pege på, nemlig ægteparrets søn, der var bosat i Frankrig, men som ikke var tilknyttet firmaet, eller klageren selv. Realistisk set faldt valget på klageren, der samtidig overtog formandsposten. Bestyrelsesposter i D-koncernen har til alle tider alene haft formel karakter, og efter J plc's køb af 50 % af aktierne har bestyrelsen alene haft den funktion at opfylde aktionæroverenskomstens regler om 4 bestyrelsesmedlemmer for at sikre stemmelighed. Bestyrelsen har aldrig holdt bestyrelsesmøde, men bestyrelsen mødtes uformelt en gang hver måned. Hertil kommer, at alle beslutninger i Brdr. D A/S fra 2003 blev truffet af den daglige ledelsesgruppe, der bl.a. bestod af ægteparrets ene søn, med direkte rapportering til direktionen i J plc. Der er henvist til en redegørelse fra en af selskabets tidligere direktører.

Det fremgår af klagerens oprindelige direktørkontrakt af 17. maj 1993 med Brdr. D A/S, punkt 2.01., at klageren som direktør havde den daglige ledelse af selskabet og dets datterselskaber. Der er ikke oprettet særskilte direktørkontrakter med datterselskaberne. Direktørhvervet i koncernens datterselskaber – G A/S og G Aarhus A/S – har derfor alene haft formel karakter begrundet i selskabslovens bestemmelser om, at der skal anmeldes en direktør i et aktieselskab. Der blev – formentlig på grund af en forglemmelse – ikke udarbejdet en ændring til den ene søns direktørkontrakt om, at han i 2001 overtog hvervet som administrerende direktør. Sønnens ansvar var dog identisk med klagerens tidligere ansvar, og sønnen havde det fulde driftsansvar også for datterselskaberne G A/S og G Aarhus A/S. SKAT kunne i øvrigt rutinemæssigt og uden besvær have undersøgt, hvilke bestyrelses- og direktionposter klageren bestred i foråret 2003, da han indgav fraflytningsselvangivelse. Det bemærkes herved, at det er en forglemmelse, at klageren ikke overfor Erhvervsstyrelsen blev formelt afmeldt som ledelsesmedlem i nogle af koncernens selskaber.

Aktierne i F A/S var personligt ejet af klageren på tidspunktet for fraflytningen og var ikke en del af D-koncernen. Selskabet blev stiftet i forbindelse med, at en del af Brdr. D A/S' aktiviteter med import af ...er som led i en ændret strategi blev udskilt i F A/S og Valby ... Import A/S. Ledelsen af de to selskaber blev overtaget af en direktør, der havde haft det tilsvarende område hos Brdr. D A/S. Selskabet havde ifølge årsregnskabet for 2002 en egenkapital på 2.475.556 kr. Af revisorens værdiansættelsesnotat i forbindelse med

fraflytningen, hvilket notat sammen med selskabets årsregnskab for 2002 og klagerens fraflytningsselvangivelse for 2003 blev fremsendt til SKAT den 31. marts 2003, fremgår, at handelsværdien pr. 12. januar 2003 udgjorde 1.731.695 kr. SKAT have ikke spørgsmål eller bemærkninger til værdiansættelsen. Det kan derfor lægges til grund, at SKAT godkendte værdiansættelsen af aktierne. Fraflytterselvangivelsen var vedlagt årsregnskabet for F A/S for 2002. Af årsregnskabet fremgår klart, at klageren ikke længere var bestyrelsesmedlem, men fortsat meddirektør i selskabet. Alle relevante oplysninger om klagerens (eventuelle/formelle) ledelsesposter i F A/S har derfor været i SKATs besiddelse i al fald siden 31. marts 2003 og er oplyst i forbindelse med indlevering af fraflytterselvangivelsen. Klageren oplyste derfor i forbindelse med fraflytningen SKAT om ledelsesposten i F A/S. Klageren beholdt aktierne i selskabet, selv om han fraflyttede Danmark, dels af hensyn til selskabets 2-3 medarbejdere, dels på grund af hans veneration for selskabet, og selv om han ikke i flere år havde haft ledelsen af selskabet. I årene efter fraflytningen havde selskabet en betydelig forbedring i bruttoindtjeningen. Dette hang sammen med, hvad ingen kunne have forudset i forbindelse med fraflytningen i 2003, en stor efterspørgsel af de ...licenser, der dannede grundlag for importmængder i EU-landene, og som F A/S var ejer af. Dette tog for alvor fart i 2005, hvor det lå klart, at EU ville ændre regelsættet. Reglerne trådte i kraft den 1. januar 2006.

J plc ønskede i forbindelse med købet i 2006 af den resterende del af D-koncernen at erhverve F A/S på grund af selskabets nu værdifulde licenser. Det lykkedes klageren at få forhandlet sig frem til en attraktiv pris for F A/S. Også J plc fik betydelige fordele af overdragelsen, idet J plc allerede i 2007 kunne rapportere om en betydelig og stigende indtjening på ...licenser og ...import. Klageren har derfor ikke haft en central betydning for selskabets udvikling, og han har ikke planlagt udflytningen med vished om en nært forestående gevinst. Udviklingen skyldes tilfældigheder i forbindelse med et pludseligt stigende marked, en lovregulering i EU samt dygtighed fra meddirektøren. Hertil kommer, at J plc var parat til at betale en høj pris for selskabet i forbindelse med hovedtransaktionen omkring Brdr. D A/S.

Klageren og hans ægtefælle har heller ikke i øvrigt haft relevant tilknytning til Danmark. Boligen i Schweiz er en helårsbolig og ikke en feriebolig eller en bolig beliggende i et ferieområde. Klageren har siden udflytningen udlånt den omhandlede Toyota til sin svigerinde. Den omhandlede Audi Coupé er en veteran- og liebhaverbil til en værdi af 60.000 kr., der har været benyttet af den ene søn. Det har ikke betydning, at to af ægteparrets i alt tre myndige børn og tre ud af seks børnebørn er bosat i Danmark. Klageren og hans ægtefælle har betydelig personlig tilknytning til Schweiz, og klageren havde til hensigt efter gennemførelsen af generationsskiftet som 67-årig pensionist at bosætte sig i Schweiz i en længere årrække. Klageren har ikke udført arbejde i Danmark siden fraflytningen.

Det kan således konkluderes, at de forhold, at klageren og hans ægtefælle beholdt et sommerhus i Danmark, der gav mulighed for helårsbeboelse, og at han havde en fortsat arbejdsmæssig tilknytning til Danmark i form af ulønnede ledelsesposter, hverken samlet eller hver for sig kan føre til, at klageren er fuldt skattepligtig til Danmark i den omhandlede periode.

Der er henvist til TfS1990.163LSR og SKATs styresignal af 9. oktober 2013, offentliggjort i SKM 2013.715.SKAT.

Subsidiært har repræsentanten nedlagt påstand om, at klageren er skattemæssigt hjemmehørende i Schweiz i henhold til artikel 4 i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 23. november 1973 mellem Danmark og Schweiz.

Såfremt klageren anses for fortsat at have haft helårsbolig til rådighed her i landet efter den 12. januar 2003 og dermed anses for fuld skattepligtig til Danmark i henhold til bopælsbestemmelsen i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, i perioden fra den 12. januar 2003 til den 1. april 2007, foreligger der dobbeltdomicil, idet han tillige har været skattepligtig til Schweiz i perioden fra den 6. januar 2003 til den 31. marts 2007.

Da klageren og hans ægtefælle sædvanligvis har opholdt sig i Schweiz, er Schweiz det skattemæssige hjemsted.

Mere subsidiært har repræsentanten nedlagt påstand om, at SKATs afgørelse for indkomstårene 2003 – 2006 er ugyldig på grund af forældelse.

Til støtte for den subsidiære påstand er det fremhævet, at klageren både i fraflytterselvangivelsen for indkomståret 2003, som blev indsendt i foråret 2003, og i selvangivelserne for indkomstårene 2003 – 2007 har givet SKAT tilstrækkelige oplysninger om såvel sommerhuset som direktions- og bestyrelsesposterne i Danmark, og at han derfor ikke forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at SKAT har foretaget skatteansættelsen i forbindelse med skattepligtsophøret på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5. Det er i øvrigt SKAT, der har bevisbyrden for, at der foreligger forsæt eller grov uagtsomhed. Der er henvist til Procesvejledningen.

Klageren havde ikke taget bopæl i sommerhuset forud for fraflytningen, og oplysninger om registrerede ledelsesposter er SKAT bekendt fra Erhvervsstyrelsen og offentligt tilgængelige. SKAT har således været i besiddelse af samtlige relevante oplysninger om klagerens skattemæssige og personlige forhold siden marts 2003. De oplysninger, som SKAT har modtaget i november 2011 og efterfølgende, har ikke haft betydning for vurderingen af, om klagerens fulde skattepligt til Danmark kunne anses som ophørt ved udrejsen den 12. januar 2003. Denne vurdering kunne SKAT derfor have foretaget tilbage i marts 2003 ved modtagelsen af fraflytterselvangivelsen, og i øvrigt i de efterfølgende 4 år på baggrund af de oplysninger, der allerede dengang fremgik af de registrerede og indsendte oplysninger.

Det er i tilknytning hertil anført, at den realiserede gevinst ved salget af aktierne i F A/S i 2006 skyldes, at ...licensers værdi steg betydeligt på grund af EU-regulering foretaget efter fraflytningen fra Danmark i 2003, at klageren ikke havde kendskab hertil på fraflytningstidspunktet, og at hensigten med fraflytningen til Schweiz derfor ikke har været at undgå avancebeskatning ved et senere salg af aktierne i F A/S.

Det har ved uagtsomhedsbedømmelsen betydning, at SKAT ved fraflytningen i 2003 og efterfølgende har været bekendt med alle relevante oplysninger vedrørende sommerhuset og de øvrige forhold, at den praksis, der opstod medio 2005, ikke var gældende praksis på fraflytningstidspunktet i januar 2003, at der ikke på fraflytningstidspunktet var nogen offentliggjort praksis indenfor sommerhusområdet, at klageren havde indrettet sig i overensstemmelse med dagældende praksis om, at et sommerhus ikke udgjorde en helårsbolig i kildeskattelovens § 1's forstand, og at klageren derfor på baggrund af advokatnotatet af 4. oktober 2002 har befundet sig i en negativ egentlig retsvildfarelse.

De af SKAT foretagne forhøjelser for indkomstårene 2003 – 2006 er derfor i strid med skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, og dermed ugyldige, hvorfor skatteansættelserne skal nedsættes.

Til støtte for påstandene er der i øvrigt henvist til argumenterne i det skriftlige indlæg af 9. august 2013 med vedlagte bilag.

Klagerens bemærkninger til Skatteankestyrelsens sagsfremstilling

Vedrørende skattepligt og dobbeltdomicil:

Det fremgår af Skatteankestyrelsens forslag til afgørelse, at det påhviler skatteyder at godtgøre, at vedkommende på tidspunktet for flytningen til udlandet ikke længere er omfattet af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

SKAT havde imidlertid allerede i februar 2003 – mindre end 1 måned efter fraflytningen – taget stilling til dette forhold og anerkendt, at klagerne var fraflyttet Danmark, og at deres fulde skattepligt var ophørt den 12. januar 2003.

Alle efterfølgende selvangivelser og officielle dokumenter mv. viser klart klagerens status som fuldt skattepligtige til Schweiz efter reglerne for derboende og med status som begrænset skattepligtige til Danmark af sommerhuset og lejligheden uden bopælspligt.

Ved skrivelse af 31. marts 2003 fremsendte klagerens revisor klagerens selvangivelse og indkomstopgørelse for perioden fra 1. januar 2003 til fraflytningen den 12. januar 2003 til SKAT.

Det fremgår af kopi af skrivelse af 14. februar 2003 fra klagerens revisor til SKAT, at der med stempel og underskrift af SKATs sagsbehandler i nederste venstre hjørne den 17. februar 2003 er påtegnet "Henstand med selvangivelsen er bevilliget som ansøgt. Skatteafdelingen i Søllerød".

Efterfølgende har Told- og Skatteregionen ved skrivelse af 23. april 2003 behandlet anmodningen om henstand med betaling af aktieavance ved fraflytning. Regionen har noteret sig revisors anmodning, som "hermed imødekommes".

Der er fremlagt attestation for bopæl i Schweiz, der er dateret den 29. januar 2003 og underskrevet af de Schweiziske myndigheder, samt den danske blanket vedrørende attestation af bopæls- og skatteforhold til Schweiz, der er påtegnet af de kompetente schweiziske skattemyndigheder den 22. januar 2003 for begge klagere.

Ved skrivelse af 27. maj 2003 fremsendte klagerens revisor selvangivelser, bilagt regnskab for 2002 for begge klagere, til SKAT. På bagsiden af selvangivelsen, hvor klagerens datering 12. maj 2003 og underskrift tillige fremgår, er der påstemplet "Indberettet" af SKAT den 24. juni 2003, og lige ovenover fremgår det tydeligt, at klageren ejede sommerhuset på Y-vej 66, at "ejendommen er erhvervet senest 1. juli 1998", og at "ejendomsværdiskat beregnes efter reglerne for 67-årig".

Det fremgår af 3 stk. indberetningsskemaer vedrørende udenlandsk indkomst for 2002 for klagerne, at skemaerne er påtegnet af en skattemedarbejder den 16. juni 2003. Det ene skema angiver udenlandsk formue i fast ejendom på 1.954.300 kr., og beregningsgrundlaget for ejendomsværdibeskatningen for indkomståret 2002 er netop dette beløb.

Af klagerens ægtefælles selvangivelse for 2002 fremgår det med håndskrift, at der er anskaffet en "lejlighed i Schweiz (købt i efteråret 2002 men først beboet i 2003)". Dette kan

afstemmes med klagerens indkomst- og formueopgørelse for 2002, hvoraf dette fremgår. SKAT har således allerede i foråret 2003 godkendt klagerens fulde skattepligts ophør til Danmark og anerkendt, at de var undergivet beskatning for fuldt skattepligtige til Schweiz fra 12. januar 2003.

Klagerens årsopgørelse nr. 2 for 2002 er dateret den 1. september 2003.

Klagerne har på den baggrund siden foråret 2003 og alle de efterfølgende år indrettet sig i overensstemmelse med denne positive tilkendegivelse og aktive sagsbehandling fra SKATs side om, at klagerens fulde skattepligt til Danmark var ophørt den 12. januar 2003. Klagerne har således med henvisning til det skatteretlige forventningsprincip handlet og indrettet sig i tillid til SKATs accept af skattepligtsophør. Hvis SKAT i de efterfølgende år måtte være kommet frem til en anden opfattelse, kunne klagerne meget enkelt have afhændet f.eks. sommerhuset, således at skattepligten ikke kunne anses for genindtrådt.

Den omstændighed, at klageren havde ejet sommerhuset i mere end 8 år og derfor som pensionist efter planlovens § 41 havde en personlig ret til at benytte sommerhuset til helårsbeboelse, blev ikke dengang i 2003 eller på noget senere tidspunkt af SKAT tillagt nogen form for betydning. Formentlig fordi princippet ikke var fastlagt i praksis førend ultimo 2005.

Skatteankestyrelsen har endvidere tillagt det vægt, at klagerne i 2002 erhvervede en projektlejlighed uden bopælspligt til overtagelse i løbet af marts/april måned 2003. Ejendommen blev dog væsentlig ombygget i løbet af 2003 og blev således mere af ægtefællerne betragtet som en investerings- og spekulationsejendom end en reel bopælsmulighed. Ægteparrets overordnede tanke var, at lejligheden lejlighedsvist kunne anvendes til overnatning i vinterhalvåret, hvis de i København skulle deltage i kulturelle aktiviteter og restaurationsbesøg mv.

Vedrørende den fra 2007 permanente helårsbolig på X-vej i Vedbæk bemærkes det, at ejendommen blev erhvervet ved en købsaftale underskrevet den 17. december 2004, men ejendommen var "et projekt", som efter en omfattende ombygning skulle ende med, at ægtefællerne på sigt fik mulighed for at anvende ejendommen som bolig, hvilket først skete primo 2007.

Klagerne havde således helt objektivt opgivet deres helårsbolig i Danmark, var pensionister og havde alene et ejerskab til passiv kapitalanbringelse i form af aktierne i F A/S, beliggende i Århus og drevet fra lokaler dér af en anden direktør.

Det kan således slås fast og lægges til grund, at klagerne reelt fraflyttede Danmark i januar 2003 for at slå sig ned i Schweiz for en længere periode.

Vedrørende dobbeltdomicil har Skatteankestyrelsen lagt til grund, at klagerne "har fast bolig til rådighed i begge stater".

Det kan klart lægges til grund, at klagerne havde en fast helårsbolig til rådighed i Schweiz. Klagerne havde endda en yderligere bolig i Schweiz, der kunne betegnes som en feriebolig, som udelukkende anvendes af klagerens familie ved deres jævnlige besøg i Schweiz. Den eneste tilknytning, klagerne havde til Danmark på fraflytningstidspunktet, var sommerhuset i

Nordsjælland - og således langt væk fra deres hidtidige bopæl i Nærum - beliggende i et sædvanligt sommerhusområde.

Sommerhuse udgør ikke i traditionel skatteretlig forstand en helårsbolig til rådighed. Det følger alene af den særegne praksis, der opstod i 2005, hvorefter en i øvrigt begunstigende forvaltningsakt om at borgere, som både er pensionister, og som har ejet et sommerhus i 8 år, opnår en positiv ret til at kunne bebo sommerhuset hele året, jf. planlovens § 41, at det kan begrunde bolig til rådighed at eje et sommerhus. Denne særegne lovbestemmelse anvendes først i afgørelsen fra SKAT 8 år efter fraflytningen som argument for, at klagerne havde helårsbolig til rådighed i begge stater ved fraflytningen i 2003. Dette må afvises.

Sommerhuset i Græsted var et almindeligt sommerhus med status som sådant, og den omstændighed, at senere praksis har fundet, at et sådant sommerhus i særegne tilfælde kan begrunde fuld skattepligt, ændrer ikke ved, at SKAT i foråret 2003 anerkendte, at klagerne var fraflyttet og havde opgivet deres fulde skattepligt til Danmark.

Skatteankestyrelsen har henvist til, at klageren ejede aktiekapitalen i F A/S og var medlem af direktionen.

Udover, at klageren efter fraflytningen aldrig har befattet sig med ledelsen, og at der alene var tale om en formel stilling, har han aldrig modtaget honorar for disse formelle ledelsesposter, idet hans reelle erhvervsmæssige karriere var ophørt, da han som 67-årig gik på pension og efterfølgende flyttede til Schweiz.

Det kan ubestridt lægges til grund, at klagerens ægtefælle ikke har haft nogen som helst erhvervsmæssig tilknytning til Danmark efter fraflytningen.

Skatteankestyrelsens bemærkninger om omfanget af ophold i Danmark bestrides som ganske udokumenteret. Klagerne har i langt den overvejende del af årene opholdt sig i deres bopæl i Schweiz, og det bemærkes, at én af klagernes sønner rent faktisk var bosiddende i Frankrig og havde 3 børn, som lå i kørselsafstand fra klagernes bolig i Schweiz. Hertil kommer, at klagerne havde en større bekendtskabskreds i Schweiz som følge af deres mangeårige tidligere ejerskab af en feriebolig i Schweiz - arvet efter klagerens ægtefælles forældre, som i mange år boede og opholdt sig i Schweiz. Efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten var klagerne således hjemmehørende i Schweiz.

Vedrørende ugyldighed, jf. skatteforvaltningslovens § 27:

Skatteankestyrelsen har i sit forslag til afgørelse fundet, at den omstændighed, at klagerne ikke har indgivet selvangivelse til de danske skattemyndigheder som fuldt skattepligtige, men alene som begrænset skattepligtige – "ikke alene kan anses for simpel uagtsomt". Dermed må Skatteankestyrelsen finde, at klagerne groft uagtsomt har undladt at selvangive sig som fuldt skattepligtige til Danmark og således have haft hensigt til skattesvig.

Dette bestrides. Udgangspunktet er, at et sommerhus ikke kan begrunde fast bopæl til rådighed. Hverken klagerne eller disses rådgivere blev selv eller af SKAT gjort opmærksomme på den ændrede opfattelse i praksis, som udmøntedes i løbet af 2005/2006, at et sommerhus, som pensionister har ejet i mere end 8 år, pludselig kunne begrunde manglende ophør af skattepligt på grund af særreglen i planlovens § 41. Projektlejligheden på ... var netop uden bopælspligt og dermed heller ikke et problem i relation til statueringen af fuld skattepligt, hvis de øvrige opholdsbetingelser om max. 3 måneder ad gangen og max. 180 dage i alt overholdes, og at der ikke udføres løbende erhvervsarbejde i Danmark.

Vedrørende den omstændighed, at klageren ejede aktiekapitalen i F A/S, bemærkes det, at allerede i forbindelse med fraflytningen i marts 2003 indsendtes et regnskab for F A/S til SKAT, hvoraf det fremgik, dels at han ejede aktierne, og dels at han var en del af ledelsen, idet det dog bemærkes, at klageren aldrig har befattet sig med ledelsen i F A/S, der var et mindre betydende selskab, som var overladt til en tidligere betroet medarbejder at drive som direktør.

Under henvisning til, at SKAT aktivt har behandlet klagerens fraflytningssvangivelser i foråret 2003, herunder meddelt henstand med eventuel beskatning af avancen af aktierne i F A/S, samt for de efterfølgende år stedse har godkendt, at klagerne var fuldt skattepligtige til Schweiz, bestrides det, at "det må have stået klagerne klart", at de ved udrejsen opretholdt deres bopæl (sommerhuset) i Danmark og således fortsat var fuldt skattepligtige.

Klagerens revisor fremsendte ved skrivelse af 22. juni 2004 til SKAT selvangivelser for de 12 dage, de var fuldt skattepligtige til Danmark i 2003, samt selvangivelser som begrænset skattepligtige for den resterende del af 2003. Klagerens pensionsindtægter blev ikke beskattet i Danmark men i Schweiz. Dette fremgår i øvrigt også af felt 425 i klagerens selvangivelse. Det fremgår af side 4 "skattepligt ophørt 12-01-2003".

Der er fremlagt yderligere attestation af bopæls- og skatteforhold dateret den 21. oktober 2003 fra de schweiziske skattemyndigheder for klagerne.

Det fremgår af klagerens årsopgørelse for 2003 med kørselsdato 30. august 2004, at SKAT har noteret skattepligtsophøret den 12. januar 2003 samt på side 2 de relevante oplysninger om fradragsberettiget tab ved aktier. Det fremgår endvidere tydeligt af specifikation af beregnet ejendomsværdiskat, at såvel lejligheden uden bopælspligt på ... og sommerhuset fremgår for begge ægtefæller.

I relation til SKATs bemærkninger om klagerens pension, der udbetales fra Danmark fra Codan Forsikring, bemærkes, at før et forsikringsselskab kan foretage udbetaling til en udenlandskdansker uden indeholdelse af A-skat mv., skal der foreligge en såkaldt skattefritagelsesattest (trækfritagelse).

Der er fremlagt den anmodning om skattefritagelsesattest, som Codan Forsikring indsendte til SKAT den 21. oktober 2004, samt den korrespondance, der udspandt sig i forbindelse hermed, herunder en skrivelse af 10. november 2004 fra klagerens revisor til SKAT vedhæftet attestationer af 28. oktober 2004 for fortsat bopæls- og skattepligtsforhold til Schweiz, hvoraf fremgår: "I henhold til tlf-samtale 10/11 2004, fremsendes hermed 2 blanketter (Bopæls- og skatteforhold) for mine klienter,..."

Det fremgår af skrivelse af 19. januar 2005 fra Den Sociale Sikringsstyrelse til Skatte- og Registerforvaltningen, Udlandskontoret, at Den Sociale Sikringsstyrelse anmodede om at få tilsendt en skattefritagelse til brug for betaling af dansk social pension med virkning fra 1. juli 2004. Det fremgår klart af skrivelsen, at den "pågældende flyttede fra Danmark den 12.1.2003".

Opmærksomheden henledes yderligere på, at klagerne flere gange efter fraflytningen fra Danmark har haft korrespondance, forespørgsler og henvendelser mv. fra de danske skattemyndigheder.

Klagernes revisor rettede ved brev af 9. marts 2007 i forbindelse med gennemgang af årsopgørelsen for 2005 henvendelse til SKAT med henblik på at få annulleret den beregnede ejendomsværdiskat på ejendommen X-vej 13, Vedbæk.

Det fremgår af baggrundsoplysningerne, at "Vore klienter som er bosat i Schweiz har pr. 1. august 2005 købt ovennævnte bolig. Dette med henblik på at flytte tilbage til Danmark i året 2007. Denne bolig har siden overtagelsen været under væsentlig ombygning og har således hverken kunnet eller har haft til hensigt at fungere som bolig i indkomståret 2005".

SKAT indkaldte ved skrivelse af 15. marts 2007 materiale til behandling af skatteansættelsen for indkomståret 2005. Der spurgtes til, hvorfor ejendommen X-vej 13 ikke anses for beboelig.

Som resultat af revisorens henvendelse fremsendte SKAT den 13. april 2007 forslag til afgørelse, hvori SKAT anerkendte, at der ikke skulle betales ejendomsværdiskat vedrørende ejendommen X-vej 13, Vedbæk.

Klagernes revisor rettede yderligere henvendelse til SKAT den 17. marts 2009, idet revisor i forbindelse med en gennemgang af selvangivelser og årsopgørelser for 2007 var blevet opmærksom på, at et fremførselsberettiget tab på noterede aktier for perioden 2002 – 2006 (de år, hvor klagerne opholdt sig i udlandet) var forkert. Notatet er vedhæftet.

Ifølge det oplyste blev anmodning om ændring af selvangivelserne for de tidligere år anerkendt af SKAT og rettet til.

Der er endelig fremlagt kopi af klagerens skattemappe og R 75 for 2003 samt klagerens årsopgørelse for 2003, dvs. de oplysninger SKAT havde registreret om klagerens økonomiske forhold for 2003.

Bilaget vedrørende skattemappen er tilsyneladende printet af SKAT selv den 28. januar 2011, hvor både oplysningerne for 2002 og 2003 fremgår. Af rubrik 15 kan man se, at der alene er indeholdt 2.417 kr. ud af en pensionsudbetaling på 3.274.000 kr. Klagerens ejerskab til F A/S er angivet under rubrikken "hovedaktionæroplysninger". Under rubrikken "ejendomsoplysninger" fremgår ejendommen ... 10 med handelsdato 4. marts 2003 og ejendommen Y-vej 66, Græsted, med angivelse af status som sommerhus og anskaffelsesdato den 11. juni 1987, altså for mere end 16-17 år siden. Under rubrikken "biler" fremgår de samme oplysninger, som SKAT har henvist til som værende nye oplysninger modtaget i 2011, og at klagerne ejede en veteranbil fra 1972 og en Toyota fra 2001, som i øvrigt var udlånt til et familiemedlem.

Der er fremlagt kopi af klagerens skattemappe og R 75 for 2004, som indeholder de samme oplysninger som for 2003, og som ligeledes er printet den 28. januar 2011 som led i skattesagen.

SKAT har den 31. august 2010 indkaldt materiale fra klageren, men SKAT har selv indhentet de selv samme selvangivelser for 2001 – 2008, jf. skrivelse af 12. august 2010 fra SKAT Maribo til SKAT Fredensborg.

SKAT har oplyst, at de i perioden fra 12. november 2010 til 2. februar 2011 har modtaget materiale fra klageren/klagerens repræsentant, hvorfor fristen i henhold til skattestyrelseslovens § 27, stk. 2, tidligst kan regnes fra den 12. november 2010.

SKAT har i sin afgørelse henvist til, at "følgende forhold er SKAT først kommet til kundskab om i forbindelse med den igangværende sagsbehandling". Det tillægges vægt, at man først har modtaget svar fra en ejendomsmægler den 20. januar 2011 om, at klagerne havde anskaffet en projektlejlighed (...) med registreret overtagelse den 4. marts 2003. Det bemærkes herved med henvisning til de til SKAT automatisk indberettede oplysninger, herunder R 75 for såvel 2003 som fremover, at SKAT har haft rådighed over samtlige oplysninger om klagerens ejendomme såvel i Danmark som i Schweiz lige siden 2003/04.

Det bestrides som helt udokumenteret af SKAT, at flytningen til Schweiz var til en sommerbolig, der havde været ejet siden 1991. Det er netop oplyst under det første møde med SKAT, at man frasolgte ejendommen, som var arvet fra ægtefællens forældre, og købte en større lejlighed, jf. vedlagte grundplan og arealangivelse, fotos mv. Der er således ikke tale om en feriebolig, men om en reel beboelseslejlighed i et almindeligt beboelseskvarter.

Disse oplysninger var i øvrigt tilgået SKAT og indberettet til SKAT 8 år tidligere, således at det figurede på klagerens selvangivelser for indkomståret 2002 med 2 ejendomme i Schweiz, hvoraf den ene var en feriebolig og den anden var deres blivende helårsbolig.

Klagerens ophold i Danmark:

Det kan undre, at SKAT lægger det til grund som en ny oplysning, hvordan klagerens opholdsmønster har været, al den stund SKAT i sagsfremstillingen ikke finder at kunne opgøre et opholdsmønster i Danmark, og SKAT lægger da heller ikke vægt på at kunne fastlægge det præcise dagantal med den (cirkulære) begrundelse, at det er ligegyldigt, da bopæl i Danmark aldrig er opgivet. SKAT har trods ihærdige undersøgelser af kontoudtog mv. ikke kunnet påvise andet end, at klagerne naturligvis har overholdt gældende opholdsregler til punkt og prikke.

Endelig har SKAT anført, at der den 2. februar 2011 er fremkommet nye oplysninger, f.eks. om at sommerhuset har en vis standard. Det burde imidlertid være indlysende, at et sommerhus til en offentlig ejendomsvurdering i 2002/03 på 4,1 mio. kr., som er opført i 1987, har en "vis" standard. Det bestrides, at alle møbler ved fraflytningen fra Nærum blev opmagasineret i Danmark. SKAT har selv i sagsfremstillingen lagt vægt på, at alene et efter SKATs opfattelse "basic bohav" blev flyttet til Schweiz. Klagerne bestrider, at der er tale om "basic bohav", men et almindeligt og sædvanligt bohav, fjernsyn og senge mv., der er flyttet til Schweiz primo januar 2003.

Det bestrides, at sommerhuset i Græsted har tjent som helårsbolig fra den 25. november 2002. Klageren er ikke klar over, hvorledes denne oplysning skulle være blevet lagt til grund og passer slet ikke med de faktiske omstændigheder.

Det er på baggrund heraf gjort gældende, at samtlige oplysninger til brug for vurderingen af, om klagerens skattepligt til Danmark var ophørt i 2003, har været i SKATs besiddelse siden foråret 2003, og hvert af de efterfølgende år 2004, 2005, 2006 og 2007 har der været indsendt en fuldt ud dækkende begrænset selvangivelse for klagerens forhold.

Der har i løbet af perioden 2003 - 2009 været jævnlig kontakt mellem SKAT og klagerens revisor, hvorfor en senere opstået ændret opfattelse af klagerens skattepligtsforhold jævnligt kunne have været kontrolleret og imødegået af SKAT op til flere gange.

Klagerne har således indrettet sig i fuldstændig tillid til, at skattemyndighederne var af samme opfattelse som dem, nemlig at deres skattepligt til Danmark var ophørt ved udrejsen den 12. januar 2003, og klagerne har følgelig i god tro indrettet sig i overensstemmelse hermed.

Hvis SKAT havde haft en anden opfattelse, f.eks. at man i 2005/2006 havde ændret opfattelse af sommerhusets karakter på grund af den ændrede praksis vedrørende planlovens § 41, kunne klagerne omgående have afdisponeret sommerhuset, som de i øvrigt af andre grunde gjorde et par år senere, ligesom lejligheden på ... i øvrigt blev solgt efter et par år, fordi de ikke anvendte ejendommen.

Klagerne må således tillige anses for omfattet af det skatteretlige forventningsprincip, idet de har indrettet sig på, at SKAT efter konkret og aktiv sagsbehandling i forbindelse med deres udrejse i foråret 2003 har anerkendt, at deres skattepligt til Danmark var ophørt.

SKAT har således ikke, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, reageret inden 6 måneder efter modtagelsen af oplysninger om de forhold, der begrunder fravigelse af fristerne i § 26, hvorfor SKATs afgørelser er ugyldige på grund af forældelse.

Groft uagtsomt:

Det bestrides, at klagerne kan anses for at have handlet groft uagtsomt i relation til deres skattepligtsophør. Det fremgår klart og tydeligt af det ovenfor anførte, at klagerne har handlet ud fra den klare overbevisning, at de i forbindelse med deres fraflytning har gjort alt, hvad der efter deres og deres rådgiveres overbevisning skulle gøres for et skattepligtsophør.

Definitionen på ”grov uagtsomhed” er i øvrigt den samme som kræves for at statuere overtrædelse af skattekontrollovens § 13, stk. 2.

Der er henvist til Østre Landsrets dom af 11. oktober 1991, gengivet i TfS 1992,19. Dommen viser, at selv om en skatteyder begår en objektiv fejl, så skal der stadig foreligge en strafferetlig tilregnelser som er mindst grov uagtsom, førend der kan ske ekstraordinær genoptagelse af en ellers forældet skatteansættelse.

SKATs indstilling

SKAT har indstillet, at Landsskatteretten stadfæster skatteankenævnets afgørelse.

Skattepligt

Det er fortsat SKATs opfattelse, at betingelserne for ophævelse af den fulde skattepligt til Danmark i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, ikke har været til stede. Klageren bevarede en bopælsmulighed i sommerhuset på Udsholt Strand, da han efter 8 års ejerskab i henhold til planlovens § 41 som pensionist havde en ret til at benytte sommerhuset som en helårsbolig. Endvidere overtog klageren mindre end 2 måneder efter fraflytningen til Schweiz den 12. januar 2003 lejligheden på ..., som var købt knapt 1 år forinden. Endelig købte klageren og hans hustru ved købsaftale af 17. december 2004 ejendommen X-vej 13, Vedbæk, der er en helårsbolig, med overtagelsesdato 1. august 2005. Efter en samlet bedømmelse anses klageren i øvrigt ikke for at have haft til hensigt at bosætte sig varigt i Schweiz.

SKATs bindende ligningssvar af 5. december 2003, offentliggjort i SKM2005.396.LSR den 7. oktober 2005, er ikke udtryk for en praksisændring, men alene en udfyldning af praksis.

Skattemæssigt hjemsted

Det er fortsat SKATs opfattelse, at klageren for indkomstårene 2003 til 2007 må anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i henhold til artikel 4 i den dansk/schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomst, da klageren må anses for at have midtpunktet for sine livsinteresser i Danmark. Dette med henvisning til:

- At klageren ved udrejsen ejede sommerhuset Y-vej 66, Græsted, som han i henhold til planlovens § 41 havde ret til at benytte til helårsbeboelse.
- At klageren og hans hustru ved betinget købsaftale af 18. januar 2002 købte en projektlejlighed uden bopælspligt på adressen ... 10, 5. tv., København, som de overtog den 4. marts 2003.
- At klageren og hans hustru ved købsaftale af 17. december 2004 købte ejendommen X-vej 13, Vedbæk, der er en helårsbolig, med overtagelsesdato 1. august 2005.
- At klageren flyttede ind i en bolig i Schweiz, som kan karakteriseres som en typisk schweizisk feriebolig beliggende i et ferieområde i 1300 meters højde.
- At klageren indtil den 29. august 2006 ejede hele aktiekapitalen i F A/S, hvori han var medlem af direktionen i perioden fra 21. januar 2003 til 15. september 2006.
- At klageren var medlem af bestyrelsen og direktionen i både G A/S og G Aarhus A/S indtil den 29. august 2006.
- At klageren var bestyrelsesformand i Brdr. D A/S fra den 27. juni 2003 til den 29. august 2006.
- At klageren i årene 2003 – 2007 har modtaget betydelige pensionsudbetalinger fra Danmark.
- At klagerens vennekreds og netværk befandt sig i Danmark.
- At 3 børn og 5 af klagerens 6 børnebørn boede i Danmark.

Ekstraordinær genoptagelse

Det er fortsat SKATs opfattelse, at skatteansættelserne for indkomstårene 2003 til 2006 kan genoptages ekstraordinært i henhold til skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, da klageren må anses for at have handlet mindst groft uagtsomt ved at have undladt at indgive selvangivelse for fuldt skattepligtige, og skattemyndighederne derfor har foretaget ansættelserne på et forkert og ufuldstændigt grundlag.

SKAT har ved denne vurdering lagt vægt på følgende:

- At klageren og hans hustru ved udrejsen havde ret til at benytte sommerhuset Y-vej 66, Græsted, til helårsbeboelse i henhold til planlovens bestemmelser.
- At klageren og hans hustru mindre end 2 måneder efter fraflytningen til Schweiz overtog lejligheden på ..., som var købt knapt 1 år forinden.
- At klageren ikke havde oplyst, at han var bestyrelsesmedlem i F A/S på fraflytningstidspunktet.

- At klageren ikke havde oplyst, at han var med i både direktionen og bestyrelsen i G A/S og G Aarhus A/S på fraflytningstidspunktet.
- At klageren forinden fraflytningen havde fået udarbejdet et advokatnotat om forhold, som han skulle være opmærksom på ved en fraflytning, og at det derfor må have stået ham klart, at han opretholdt en bolig i Danmark og derfor var fuld skattepligtig til Danmark efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, og dermed også skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i henhold til den dansk/schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomst.

6 måneders fristen

Det er fortsat SKATs opfattelse, at 6 måneders fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, er overholdt, da fristen tidligst kan regnes fra den 12. november 2010, hvor SKAT tidligst kommer i besiddelse af fornødent materiale for at kunne varsle en korrekt afgørelse om ansættelserne. Der kan i den forbindelse henvises til Østre Landsrets kendelse af 28. februar 2012 – SKM2012.168.ØLR.

SKAT afsendte agterskrivelse den 22. marts 2011 og endelig afgørelse den 17. juni 2011, og 6 måneders fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, er således overholdt.

Forventningsprincippet

Myndighedens passivitet i forbindelse med selvangivelserne kan ifølge gældende retspraksis ikke resultere i en retsbeskyttet forventning hos borgeren eller virksomheden. Myndigheden har således adgang til at korrigere forholdet med tilbagevirkende kraft, alene med respekt af frist- og forældelsesreglerne, jf. den Juridiske Vejlednings afsnit A.4.3.3. Der er i den forbindelse henvist til Højesterets dom i TfS 1997, 100 HD, hvor ligningsmyndighedens passivitet overfor den skattepligtiges selvangivelsesdispositioner ikke var udtryk for en retsbeskyttet forventning.

Da skattemyndighederne ikke forud for agterskrivelsen og den endelige afgørelse har foretaget en egentlig ligningsmæssig gennemgang/stillingtagen til, om klagerens fulde skattepligt til Danmark ophørte i forbindelse med fraflytningen til Schweiz den 12. januar 2003, mener SKAT ikke, at klageren kan påberåbe sig forventningsprincippet. At skattemyndighederne modtager en blanket om bopæls- og skatteforhold er ikke ensbetydende med, at skattemyndighederne har foretaget en egentlig gennemgang af klagerens skatteforhold i forbindelse med fraflytningen. Ligesom skattemyndighederne ikke foretager en stillingtagen til det materielle i forbindelse med en henstandsbevilling.

Landsskatterettens afgørelse

Skattepligt og dobbeltdomicil

I henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, er personer, der har bopæl her i landet, fuldt skattepligtige til Danmark.

Det påhviler skatteyderen at godtgøre, at vedkommende fra tidspunktet for flytningen til udlandet ikke længere er omfattet af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Ved udrejsen til Schweiz den 12. januar 2003 fraflyttede klageren og hans ægtefælle ifølge oplysningerne i Det Centrale Person Register ejendommen Z-vej 17, Nærum, der ejes af E Holding A/S, og som siden den 1. marts 1990 havde tjent til bolig for ægteparret.

Ejendommen Z-vej 17, Nærum, blev ifølge det oplyste stillet til rådighed for D-koncernens nye direktør, som den 25. november 2002 tilmeldte sig folkeregisteret på adressen.

Klageren og hans ægtefælle må derfor ved udrejsen anses for at have opgivet bopælen på denne ejendom.

Ved udrejsen til Schweiz den 12. januar 2003 ejede klageren sommerhuset Y-vej 66, Græsted, som han købte i 1987.

Klageren, der er født i 1935, har fra og med indkomståret 2003 oppebåret pension.

På udrejsetidspunktet havde klageren således ejet sommerhuset i mere end 8 år, og han havde derfor som pensionist en personlig ret til at benytte sommerhuset til helårsbeboelse i henhold til planlovens bestemmelser, jf. planlovens § 41, stk. 1, jf. stk. 2.

Klageren har derfor efter udrejsen til Schweiz bevaret en bopælsmulighed i sommerhuset, og han har derfor efter fraflytningen opretholdt sin bopæl i Danmark, således at han fortsat har været fuldt skattepligtig til Danmark i henhold til bopælsbestemmelsen i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Det bemærkes herved, at SKATs bindende ligningssvar af 5. december 2003, offentliggjort i SKM2005.396.LSR den 7. oktober 2005, ikke er udtryk for en praksisændring, men alene en udfyldning af praksis.

Ud fra en samlet vurdering anses klageren ikke for i forbindelse med udrejsen at have haft til hensigt at bosætte sig varigt i Schweiz.

Der er ved vurderingen lagt vægt på, at klageren og hans ægtefælle ved udrejsen havde ret til at benytte sommerhuset Y-vej 66, Græsted, til helårsbeboelse i henhold til planlovens bestemmelser, at ægteparret ved betinget købsaftale af 18. januar 2002, og dermed ca. 1 år før udrejsen, købte en projektlejlighed på adressen ... 10, 5. tv., København, at ægteparret overtog ejerlejligheden, der var uden bopælspligt, den 4. marts 2003, og dermed mindre end 2 måneder efter udrejsen, at ægteparret ved købsaftale af 17. december 2004, og dermed mindre end 2 år efter udrejsen købte ejendommen X-vej 13, Vedbæk, der er en helårsbolig, med overtagelsesdato 1. august 2005, og som siden 1. april 2007 har tjent som bopæl for ægteparret, og at ægteparret ved udrejsen flyttede ind i en lejlighed i Schweiz, som før udrejsen havde været anvendt til feriebolig for ægteparret og deres familie.

Klageren er derfor fuldt skattepligtig til Danmark i perioden fra 12. januar 2003 til 1. april 2007 i henhold til bopælsbestemmelsen i kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1

Da klageren tillige har været skattepligtig til Schweiz efter reglerne for der bosiddende personer i perioden fra 12. januar 2003 til 31. marts 2007, foreligger der en dobbeltdomicilsituation omfattet af artikel 4, stk. 2, i den schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomst af 23. november 1973.

Af dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a, fremgår, at såfremt en fysisk person anses for hjemmehørende i begge de kontraherende stater, og hvis han har en fast bolig til sin rådighed i begge stater, skal han anses for at være hjemmehørende i den stat, med hvilken han har de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser).

Ud fra en samlet vurdering anses klageren for fortsat at have haft de stærkeste personlige og økonomiske forbindelser til og dermed midtpunkt for sine livsinteresser i Danmark i perioden fra 12. januar 2003 til 1. april 2007, hvorfor han også efter den 12. januar 2003 er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark.

Der er ved vurderingen lagt vægt på, at klageren ved udrejsen ejede sommerhuset Y-vej 66, Græsted, som han og hans ægtefælle i henhold til planlovens bestemmelser havde ret til at benytte til helårsbeboelse, at ægteparret ved betinget købsaftale af 18. januar 2002 købte en projektlejlighed uden bopælspligt på adressen ... 10, 5. tv., København, som de overtog den 4. marts 2003, og at ægteparret ved købsaftale af 17. december 2004 købte ejendommen X-vej 13, Vedbæk, der er en helårsbolig, med overtagelsesdato 1. august 2005.

Der er endvidere lagt vægt på, at klageren indtil den 29. august 2006 ejede hele aktiekapitalen i F A/S, hvori han var medlem af direktionen i perioden fra 21. januar 2003 til 15. september 2006, at han var medlem af bestyrelsen og direktionen i både G A/S og G Aarhus A/S indtil den 29. august 2006, at han var bestyrelsesformand i Brdr. D A/S fra den 27. juni 2003 til den 29. august 2006, og at han i årene 2003 – 2007 har modtaget betydelige pensionsudbetalinger fra Danmark.

Klageren har derfor efter udrejsen fortsat haft de væsentligste erhvervmæssige og økonomiske interesser i Danmark.

Der er endvidere henset til, at klagerens ægtefælle i perioden fra 12. januar 2003 til 1. april 2007 har opholdt sig sammen med klageren under ophold i henholdsvis Danmark, Schweiz og udlandet i øvrigt, og at 2 af ægteparrets 3 børn og 5 af deres 6 børnebørn boede i Danmark, således at klageren efter udrejsen fortsat havde personlige interesser i Danmark.

Ugyldighed

SKAT har ved agterskrivelse af 22. marts 2011 og afgørelse af 17. juni 2011 ændret klagerens skatteansættelser for indkomstårene 2003, 2004, 2005, 2006 og 2007.

Ansættelserne vedrørende indkomstårene 2003, 2004, 2005 og 2006 forudsætter ubestridt, at klageren groft uagtsomt eller forsætligt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget skatteansættelsen på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5.

Det fremgår af skattekontrollovens § 1, at enhver, der er skattepligtig her til landet, hvert år skal selvangive sin indkomst til told- og skatteforvaltningen.

Det er Landsskatterettens opfattelse, at det forhold, at klageren ikke i perioden fra 12. januar 2003 til 1. april 2007 har indgivet selvangivelse til de danske skattemyndigheder som fuldt skattepligtig efter kildeskattelovens § 1, men alene som begrænset skattepligtig efter kildeskattelovens § 2, og at SKAT derfor har foretaget skatteansættelserne for 2003 – 2006 på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag, ikke alene kan anses for simpelt uagtsomt.

Der er ved vurderingen lagt vægt på, at klageren og hans ægtefælle ved udrejsen havde ret til at benytte sommerhuset Y-vej 66, Græsted, til helårsbeboelse i henhold til planlovens bestemmelser, at ægteparret ved betinget købsaftale af 18. januar 2002, og dermed ca. 1 år før udrejsen, købte en projektlejlighed på adressen ... 10, 5. tv., København, og at ægteparret overtog ejerlejligheden, der var uden bopælspligt, men hvori ægteparret havde bopælsmulighed, den 4. marts 2003, og dermed mindre end 2 måneder efter udrejsen.

Der er endvidere lagt vægt på, at klageren indtil den 29. august 2006 ejede hele aktiekapitalen i F A/S, hvori han var medlem af bestyrelsen i perioden fra 18. maj 2001 til 21. januar 2003, og hvori han herefter var medlem af direktionen fra 21. januar 2003 til 15. september 2006, at han var medlem af bestyrelsen og direktionen i både G A/S og G Aarhus A/S indtil den 29. august 2006, og at han var bestyrelsesformand i Brdr. D A/S fra den 27. juni 2003 til den 29. august 2006.

Det må herefter have stået klageren klart, at han ved udrejsen opretholdt sin bopæl i Danmark, således at han fortsat var fuldt skattepligtig til Danmark i henhold til bopælsbestemmelsen i kildeskattelovens 1, stk. 1, nr. 1, og at han fortsat var skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i henhold til artikel 4, stk. 2, litra a, i den schweiziske dobbeltbeskatningsoverenskomst af 23. november 1973.

SKATs forslag til ændring af skatteansættelserne for 2003 – 2007 er dateret den 22. marts 2011, og SKATs afgørelse er dateret den 17. juni 2011.

I henhold til Østre Landsrets kendelse af 28. februar 2012 – SKM2012.168.ØLR – regnes reaktionsfristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, fra det tidspunkt, hvor skattemyndigheden er kommet i besiddelse af det fornødne grundlag til at varsle en korrekt ansættelse.

SKAT har den 31. august 2010 indkaldt materiale, og SKAT har i perioden fra 12. november 2010 til 2. februar 2011 modtaget materialet fra klageren/klagerens repræsentant.

Fristen i skattestyrelseslovens § 27, stk. 2, skal derfor tidligst regnes fra den 12. november 2010. Da SKATs agterskrivelse er dateret den 22. marts 2011, og da SKATs afgørelse er dateret den 17. juni 2011, er reaktionsfristen i henhold til skattekontrollovens § 27, stk. 2, overholdt.

SKATs afgørelse for indkomstårene 2003 – 2006 er derfor ikke ugyldig.

Klageren kan efter Landsskatterettens opfattelse ikke påberåbe sig forventningsprincippet i denne sag, idet SKAT ikke forud for agterskrivelsen af 22. marts 2011 og afgørelsen af 17. juni 2011 har foretaget en egentlig ligningsmæssig stillingtagen til, om klagerens fulde skattepligt til Danmark i henhold til kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, ophørte ved udrejsen til Schweiz den 12. januar 2003.

Landsskatteretten stadfæster derfor skatteankenævnets afgørelse."

Landsskatteretten stadfæstede med en tilsvarende begrundelse Skatteankenævnets afgørelse af 22. november 2012 vedrørende A. Om As indkomstforhold er i Landsskatterettens afgørelse af 8. december 2014 vedrørende hende anført:

"Om klagerens indkomstforhold er oplyst følgende:

År	Personlig indkomst, herunder pensioner	Kapitalindkomst	Aktieindkomst
2003	62.012 kr.	0 kr.	
2004	57.693 kr.	0 kr.	
2005	59.477 kr.	0 kr.	
2006	63.825 kr.	0 kr.	
2007	118.873 kr.	22.787 kr.	
I alt	361.880 kr.	22.787 kr.	

"

Forklaringer

Der er under hovedforhandlingen afgivet partsforklaring af A og B samt forklaring af revisor P og M.

A har forklaret bl.a., at hun tidligere har arbejdet som lægesekretær, og at hun stoppede med at arbejde i begyndelsen af 1990'erne. Hendes forældre, der siden 1970 har boet i Schweiz, købte på et tidspunkt en lejlighed i Villars, som er et mindre skiområde. Hun og B besøgte ofte hendes forældre, og de brugte lejligheden i Villars meget, når de var i Schweiz. Hun og hendes søster arvede lejligheden efter deres forældre, og hun købte den af boet i november 1991 og indrettede den. Da hun og B var i Schweiz for at ordne boet, besluttede de sig for at starte deres eget liv i Villars, og de solgte derfor lejligheden og købte samtidig en anden lejlighed. Det er sidstnævnte lejlighed, der er omtalt i sagen. I slutningen af 1990'erne blev der gennemført et generationsskifte i Bs firma, og hun og B begyndte så småt at tænke på Bs pension. Forevist brev af 27. oktober 1997 fra statsautoriseret revisor Søren Møller har hun forklaret, at de var i Schweiz i alle deres ferier, og de begyndte at tale om at gøre op med deres liv, som de kendte det i Danmark og starte en ny tilværelse i Schweiz, når B gik på pension. På grund af deres tilknytning til Schweiz gennem mange år sammenholdt med, at hun har gået til fransk, og deres ene søn allerede dengang boede i Paris med sin familie, var det nærliggende at overveje, at deres nye hjem skulle være i Schweiz. Fakturaen af 11. september 2001 fra Alp-Chalets vedrører bistand i forbindelse med, at de allerede i 2001 overvejede at flytte til Schweiz og købe et hus der. Der var på det tidspunkt ved at blive opført nogle nye huse overfor deres lejlighed, og de kom i snak med hr. Piguet, der formidlede salget heraf. Efter begivenhederne den 11. september 2001 fik de imidlertid kolde fødder og ville ikke købe alligevel. Fakturaen vedrører den ulejlighed hr. Piguet havde haft i forbindelse med deres overvejelser. I stedet for at købe et hus i Villars, kom det på tale at købe endnu en lejlighed i det samme lejlighedskompleks, som de allerede havde en lejlighed i. Den nyindkøbte lejlighed skulle være til rådighed for deres venner og børn, når de var på besøg. De købte denne lejlighed i efteråret 2002.

I forbindelse med generationsskiftet og Bs forestående pension begyndte de at tænke på, hvordan deres nye tilværelse skulle være, og hun foreslog en dag, at de flyttede til Schweiz. De talte i den forbindelse om, at de på 4 timer kunne komme fra Villars til Paris, når de skulle besøge deres søn og svigerdatter samt små børnebørn, og at børnebørnene i Danmark

efterhånden var store nok til selv at flyve til Schweiz. B arbejdede utrolig meget, og de havde i mange år på sin vis levet hver deres dagligdagsliv, hvor han arbejdede, og hun tog sig af hjemmet, familien mv. Det var derfor nærliggende for dem at tænke på, hvordan de kunne skabe en ny tilværelse sammen efter Bs pensionering. Fra 2001 var de fast besluttede på, at de skulle flytte til Schweiz, når B gik på pension.

Det er ikke korrekt, at de boede i sommerhuset i Græsted fra 25. november 2002. C var Bs rådgiver, og C og hans kæreste havde i november 2002 ikke noget sted at bo, og de sagde derfor til ham, at han kunne bo i en del af huset i Nærum. Huset var indrettet på en sådan måde, at det sagtens kunne lade sig gøre, uden at man derved følte, at man kom til at bo sammen alle sammen. Hun og B overnattede nogle gange i sommerhuset i den periode, men de boede der ikke. Sommerhuset i Græsted er et almindeligt bjælkehus. Hun og B tog til Schweiz i midten af december 2002. Sælgeren af den nye lejlighed, de havde købt i Schweiz, havde sagt, at de godt kunne benytte denne lejlighed i julen, og de holdt jul i Schweiz sammen med familien. Den fremlagte fotokollage er fotografier fra denne jul.

De købte lejligheden på ... 10 i København K for at have et sted at holde ferie i København i stedet for at bo på hotel. De reserverede lejligheden før, den blev opført. Når de var på ferie i Danmark om vinteren, ville de hellere være i København end i sommerhuset, da der om vinteren er meget mørkt omkring sommerhuset og derfor ikke hyggeligt. Det var hendes ide at købe en lejlighed i København, da hun godt kunne tænke sig at prøve bylivet, når hun var på ferie i Danmark. Efter de flyttede til Schweiz brugte de lejligheden i København omkring jul, hvor de næsten altid var hjemme. De var altid i Villars til nytår sammen med deres søn O og hans familie. Derefter var de i Villars til april, hvorefter de i begyndelsen af maj kørte til Danmark. I maj og juni var de i sommerhuset i Græsted, og de var altid ude af sommerhuset inden juli, fordi deres børn og hendes søsters børn brugte det i skolernes sommerferie. I juli kørte de tilbage til Villars. Det kan godt passe, at de nogle gange herefter var 2 til 3 uger i Danmark, hvorefter de tilbragte efteråret i Villars. Midt i november kørte de tilbage til Danmark og holdt jul. Forevist udateret brev fra hende og B til Codan Forsikring passer det, der står heri, meget godt med hendes opfattelse af, hvor ofte de var i Danmark.

I 2006 fik B alvorlige problemer med hjertet og blev indlagt. Han går stadig til kontrol herfor. Hun blev selv indlagt i september 2006 pga. astma, hvor hun fik noget medicin, som hun fik det meget dårligt af. Hun lå på intensiv til observation i en lille måned. Herefter begyndte hun og B at indse og tale om, at deres helbred hurtigt kunne ændre sig, og det fik dem til at tænke over, at de ikke skulle bo oppe i højderne mere. Der skete også andre personlige ting, der fik dem til at tænke herover. De tænkte først på at flytte ned i dalen, men de endte med at beslutte sig for ikke at købe noget der. De havde på det tidspunkt købt huset på X-vej i Vedbæk som en investering. De købte dette hus som et projekt, da B godt kunne lide at have et projekt at tage sig af. De havde altid kendt X-vej, og de købte dette hus, fordi det var faldet i pris. Hun havde på det tidspunkt vænnet sig til at bo i lejlighed og var meget imod købet, men B ville gerne renovere huset, og hun tænkte, at han kunne få det som et projekt, han havde for sig selv. Da de købte huset på X-vej, havde de ingen tanker om at flytte til Danmark. De flyttede hjem til Danmark den 1. april 2007, hvor de flyttede ind i huset på X-vej.

Da de flyttede til Schweiz, havde B ingen tilknytning til firmaet mere. Hele meningen med at flytte var også, at han kom væk fra firmaet, så han ikke kom til at blande sig. De ville også gerne skabe noget nyt sammen, og de fik et nyt fællesskab i Schweiz. De havde mange besøg af venner og familie i Schweiz, ligesom de fik nye venner. Det er omkring halvdelen af ejerne af lejlighederne i det pågældende lejlighedskompleks, der er fastboende der. Det ville gerne

gøre alt det skattemæssige korrekt, inden de flyttede, og det var baggrunden for, at de havde møder mv. herom inden flytningen. De havde ikke selv mange overvejelser om det skattemæssige, inden de flyttede, da de gik efter livet, og det var det, der var det vigtige for dem.

De har benyttet sommerhuset i Græsted i vinterperioden, f.eks. til 1. søndag i advent, og børnene har også holdt nytår der. De brugte brændeovnen samt elvarme til at opvarme sommerhuset med. Forevist BBR-meddelelse vedrørende adressen Y-vej 66 i Græsted udskrevet 22. januar 2015 har hun forklaret, at de inddrog en garage til børneværelse i 1998 og byggede en ny garage et andet sted på grunden. De havde altid varme på i sommerhuset, når de ikke var der, da det gav mulighed for med kort varsel at beslutte sig for at køre derop og være. Tilsvarende kunne deres børn også med kort varsel beslutte sig for at tage derop, og så stod huset klar med varme på. De havde fastnettelefon i telefonen, mens de boede i Schweiz. De havde ikke internet. Hun havde ikke dansk mobiltelefon fra 2003 til 2007.

De så ikke på andre lejligheder end den, de endte med at købe på ... Valget faldt på denne lejlighed, fordi den lå dejligt. Hun husker ikke, om de havde telefon eller internet der. I lejligheden fik de lavet to bittesmå rum om til et stort soveværelse. De købte lejligheden, fordi de havde råd, og fordi de så kunne bo der i stedet for at bo på hotel. Deres sønner har også brugt lejligheden i forskellige sammenhænge. De så lejligheden som en god investering.

Forevist udskrift fra 2006 vedrørende en konto i Danske Bank med kontonummer ... tilhørende B har hun forklaret, at de nok var mere i Danmark fra 2006 pga. Bs helbredsmæssige forhold. Det kan godt passe, at det er B selv, der har brugt sit dankort i det omfang, der fremgår af kontoudskrifterne. Hun havde tidligere arbejdet for en læge i Danmark, og den læge kunne hun ringe til, når de var i Danmark og havde brug for lægebistand. Hun og B gik én gang om året til tandlæge i Danmark. De benyttede en enkel gang eller to en tandlæge i Schweiz.

Hun og B har fælleseje, og derfor stod de begge på skødet til ejendommen på X-vej. Dette var ikke udtryk for, at hun syntes, at det var en god ide at købe ejendommen, men det var heller ikke noget, de kunne gå og skændes over. Det var i slutningen af 2006, at hun og B begyndte at tænke over livet på en anden måde og overvejede at flytte hjem til Danmark. Forevist brev af 22. marts 2007 fra Lyngby Flytteforretning A/S til B husker hun ikke, hvorfor deres bohavde blev flyttet fra opmagasinering til X-vej den 8. november 2006. De havde opbevaret de pågældende møbler, fordi de ikke ville skille sig af med dem, og de havde ikke plads til dem i Schweiz.

B har forklaret bl.a., at han kom ind i selskabet Brdr. D A/S lige efter skolen i 1953 eller 1954. Det var hans far, der ejede firmaet på daværende tidspunkt. Han blev direktør i firmaet i 1958. De første 10 år han arbejdede i firmaet, mødte han på arbejde mellem kl. 02 og 02.30. Derefter mødte han kl. 5 om morgenen og arbejdede, til de var færdige. Arbejdstiderne var indrettet efter, at de skulle have friske varer ud hver dag. Han har igennem alle årene frem til sin pensionering arbejdet meget. I 1998-99 gennemførte de et generationsskifte, og han overdrog sin ejerandel på 50 % i Brdr. D A/S til sine sønner M og N. Han mener, at N allerede arbejdede i firmaet på dette tidspunkt, og N blev direktør i Brdr. D A/S. I 2001-02 var han næsten ikke længere i firmaet, og det var andre, der styrede det. På dette tidspunkt var der omkring 400 medarbejdere. A og han blev herefter enige om at flytte til Schweiz, som de havde meget nær tilknytning til, og hvor de igennem mange år var kommet ofte. Da de var kommet til Schweiz, skulle han vænne sig til ikke at arbejde og at sove længe. Han tog sig

ikke af noget, der havde med firmaet at gøre efter flytningen. Da priser ændrer sig hele tiden, og der hele tiden sker noget nyt, kommer man allerede efter 7-10 dage så langt væk fra branchen, at man ikke længere taler det samme sprog som de tilbageværende mennesker.

Det er korrekt, at han kom ind i bestyrelsen i Brdr. D A/S i 2003, men havde ikke noget at skulle have sagt, og han deltog ikke i bestyrelsesmøder. Han var mere af navn end af gavn udnævnt til direktør i F A/S, og han deltog heller ikke i møder i dette selskab, men han havde lidt kontakt med K, der var ...direktør i F A/S, og han spurgte da om, hvordan det gik. Han var ikke med til at træffe beslutninger i selskabet. Han fik tilsendt nogle rapporter, som han læste igennem, og derefter har der nok været nogle telefonsamtaler herom. Der var ikke kontakt hver dag, men selvfølgelig var han da interesseret i at høre, hvordan det gik. Han holdt ingen møder med K i København. Han husker ikke, om han var på besøg i virksomheden, når han var i Danmark. Han har nok været til julefrokost.

Forevist faktura nr. 3176 af 29. november 2005 fra Tømrermester Martin Hastedt har han forklaret, at tømrermesteren ikke kendte hans adresse i Schweiz, men han kan ikke forklare, hvorfor fakturaen blev sendt til Brdr. D i Valby, attention ham. A og han havde fastnettelefon og tv i sommerhuset i Græsted i 2003. Han tror også, at de havde Internet, men han er ikke sikker. De havde fastnettelefon og tv i lejligheden på Han husker ikke, om de havde Internet der. På et tidspunkt i 2006 fik han det en dag dårligt, mens A og han var ude at handle, og As forklaring herom kan han henvise til. I 2005 blev han opereret i Danmark for rygproblemer. Han husker ikke, hvorfor han valgte et privathospital i Danmark. Han mener, at han var i Danmark i 14 dage i forbindelse med den pågældende operation.

Revisor P har forklaret bl.a., at han er revisor for familien D. Han og statsautoriseret revisor ... firma var revisorer for A og B fra 1963 til 2012. Han har siden 1. januar 2014 været revisor for A og B. Han havde ikke noget med det skattetekniske at gøre i forbindelse med deres fraflytning.

Forevist brev af 14. februar 2003 til Søllerød Kommune, Skatteforvaltningen, brev af 31. marts 2003 til Søllerød Kommune, Skatteforvaltningen vedlagt bl.a. selvangivelse og indkomstopgørelse for perioden 1. til 12. januar 2003 samt fraflytterselvangivelser, notits af 10. november 2004 vedlagt attestationer for bopæls- og skatteforhold vedrørende A og B samt brev af 22. juni 2004 til Søllerød Kommune, Skatteforvaltningen vedlagt bl.a. selvangivelser for begrænset skattepligtige har han forklaret, at korrespondancen var foranlediget af, at der skulle tages stilling til A og Bs pensioner, da de flyttede til Schweiz, og de var i tvivl om, hvordan de skulle signalere dette. ..., Søllerød Kommune varetog spørgsmål om udlandsbeskatning, og han talte med hende herom. Det var ..., der foreslog, at han på Bs selvangivelse for begrænset skattepligtige for 2003 tilføjede i hånden i rubrik 29, at "pension beskattes i Schweiz". Han ved ikke, hvordan kommunen sagsbehandler en sådan selvangivelse, men han mener, at der plejer at ske en sagsbehandling, når man sender selvangivelse til en navngiven person. A, B og han havde derfor en formodning om, at der ville komme en reaktion fra kommunen, hvis kommunen ikke var enig. Som han husker det, blev selvangivelserne for begrænset skattepligtige behandlet af ham på samme måde i årene efter 2003.

Mens A og B boede i Schweiz, havde han kontakt med dem, når selvangivelserne for begrænset skattepligtige skulle underskrives, men ellers ikke. Der skete ikke noget i øvrigt i de år, som han skulle involveres i. Hans generelle indtryk af A og B er, at hvis der var usikkerhed om et eller andet skattemæssigt, søgte de altid rådgivning herom og ønskede en

endelig stillingtagen. Han mener ikke, at det var unaturligt, at A og B ønskede at flytte til Schweiz, og han mener, at det var med hjertet, at de flyttede ud. Han husker ikke, hvorfor hans breve af 31. marts 2003 og 22. juni 2004 til Søllerød Kommune, Skatteforvaltningen blev sendt c.c. til B på Y-vej 66 i Græsted.

M har forklaret bl.a., at han ejer og administrerer 3 restauranter i København. Inden generationsskiftet i Brdr. D A/S havde han arbejdet i firmaet i 7 til 10 år. N blev direktør i Brdr. D A/S med ansvar for indkøb i 1998, og N havde på det tidspunkt været i firmaet i mange år. Efter generationsskiftet blev han selv bestyrelsesformand, og hans daglige funktion var som daglig leder i importafdelingen. Tanken med generationsskiftet var, at virksomheden langsomt skulle overgå til N og ham, og hans far holdt også nogle længere ferier i årene inden, han stoppede helt med at arbejde. Efter 1. januar 2003 blandede hans far sig ikke i virksomheden, og han gav dem heller ikke gode råd. Inden da talte han og N med deres far om ting i virksomheden, men det hørte op, da deres forældre rejste til Schweiz. Herefter deltog hans far slet ikke i virksomhedens arbejde. I årene inden hans far stoppede i Brdr. D A/S, var virksomheden vokset meget, og det kan godt være, at J, der ejede 50 % af Brdr. D A/S, ønskede en ny ledelse.

Forevist mail af 6. november 2012 fra C til B har han forklaret, at det er korrekt, at hans fars genindtræden i Brdr. D A/S' bestyrelse i 2003 alene skete for at sikre stemmelighed, idet N ikke kunne fortsætte i bestyrelsen, da han blev administrerende direktør for selskabet. I denne situation kunne han have peget på sin bror, der er bosiddende i Paris, sin far eller sin onkel, der er bosiddende i England og ude af firmaet, og valget faldt på hans far. Det er korrekt, at bestyrelsen ikke var aktiv, og der blev ikke holdt formelle bestyrelsesmøder. Der blev holdt en årlig middag for bestyrelsen, men den deltog hans far ikke i. Han går ud fra, at selskabets regnskaber blev sendt til hans far til underskrift.

K var ...direktør og ansat i Brdr. D A/S. Hans stedfortræder var Q. K og Q varetog både det, som Brdr. D A/S havde at gøre med ...er samt F A/S. F A/S er en licensvirksomhed, der har retten til at importere ...er, hvilket sker efter licens. Licenserne blev indført for at tilgodese ...producenterne i de gamle kolonistater. Forevist udkast til årsrapport for 2002 for F A/S, afsnittet om værdiansættelse af aktier i F A/S har han forklaret, at det dengang var sådan, at licenserne ville udløbe ved udgangen af 2005, hvorefter man ikke længere behøvede at have en licens for at importere ...er til Europa. Licenserne blev dog forinden udløbet af 2005 forlænget, men det havde de ingen mulighed for at vide i 2003. ...markedet steg i 2005-06 bl.a. pga. naturmæssige forhold og en svampesygdom, og markedsprisen steg til næsten det dobbelte. I 2006 købte J de resterende 50 % af aktierne i Brdr. D A/S samt alle hans far aktier i F A/S. Det var J, der tog initiativet hertil, fordi J gerne ville eje det hele, herunder banalicenserne. Købet skete som led i et større opkøb i Nordeuropa.

Hans far fik en blodprop den 24. oktober 2010, og han og hans bror N bistod derfor med at finde det materiale, som SKAT ønskede. Vedrørende punkt 3 i N og hans redegørelse til revisor ... er dette skrevet efter et skøn over deres forældres ophold i Schweiz, Danmark og tredjelande på baggrund af kontoudskrifter, som de havde. Det er på baggrund af disse oplysninger hans skøn, at deres forældre opholdt sig omkring 5 måneder om året i Danmark fra 1. januar 2006 til 31. december 2007. Vedrørende hans mail af 12. november 2015 til sin fars advokat om elforbruget i sommerhuset i Græsted har han forklaret, at han tog initiativ til at tale herom med en elektriker, der har lavet nogle ting i sommerhuset. Der er nogle varmelamper i sommerhuset, der er placeret på terrassen, og de er tit tændt på sommeraftener, hvor det ellers bliver koldt at sidde udenfor. Varmelamperne har også været tændt til nytår i

de pågældende år, når han med familie har fejret nytår der og var udenfor for at fyre fyrværkeri af. Sommerhuset blev brugt af hele familien inklusiv hans moster og fætter i de pågældende år.

Parternes synspunkter

A og B har i deres påstandsdokument anført bl.a.:

"I. Introduktion

...

2. Bevisbyrde.

Skatteministeriet mener, at sagsøgerne har bevisbyrden i sagen. Begge parter bevisførelse er selvsagt vanskelig under hensyntagen til den tid, der er forløbet, samt i lyset af sagsøgernes fremskredne alder og Bs dårlige helbred.

Endvidere fremgår af bemærkningerne til lov af 12. marts 2003 om ændring af Skattestyrelsesloven, at forældelsesreglerne tilsigter at styrke borgernes retssikkerhed. Mere specifikt fremgår, at ”forældelsesfrister og frister for ansættelsesændringer er nødvendige for at skabe retsafklaring af bevismæssige årsager”.

Det gøres derfor gældende, at bevisførelsen bør lempes til fordel for sagsøgerne. Skatteministeriet har under alle omstændigheder bevisbyrden for, at sagsøgerne har handlet forsætligt eller groft uagtsomt. Beviskravene er høje og svarer i det væsentligste til de krav, der stilles indenfor strafferetten. Foreligger der berettiget tvivl, skal den derfor komme sagsøgerne til gode.

For så vidt angår Skatteministeriets bevisførelse bemærkes, at en væsentlig del af denne er baseret på SKAT's sagsfremstilling fra 2010 ... og et referat fra et møde med B fra 2. februar 2011... Sagsfremstillingen, der er vildledende og partisk, kan ikke lægges til grund og er imødegået efterfølgende blandt andet ved skatteydernes revisors senere indlæg og på senere møder. En stor del af sagsfremstillingens oplysninger er heller ikke lagt til grund af Landsskatteretten. Ministeriet vælger imidlertid at se bort fra dette.

Ministeriet lægger endvidere til grund med henvisning til et udkast til et responsum fra ægtefællernes daværende advokat, ..., at de ikke havde til hensigt at tage permanent ophold i Schweiz. Det bestrides, at det pågældende notat læst i dets helhed kan forstås som anført.

II. Den principale påstand.

1. A og B tog efter generationsskifte bopæl i Schweiz.

Brdr. D A/S var i mange år ejet og ledet af B og hans bror O. O solgte i 1993 50% af koncernen til det irske selskab J Plc. Brdr. D A/S var på daværende tidspunkt blandt nordens største importører og distributører af Koncernens største kunder var bl.a. Dansk Supermarked og Coop i Sverige.

I 1999 indledte B et generationsskifte og overdrog sin ejerandel på 50% af koncernen til sønnerne M og N i lige samarbejde. B udtrådte af bestyrelsen i 2000. N blev 19. september

2001 anmeldt som selskabets direktør i Erhvervsstyrelsen, og M blev valgt til bestyrelsen og udpeget som selskabets formand 8. november 2001. I slutningen af 2001 trak B, da på daværende tidspunkt var 66 år, efter aftale med de 2 ejergrupper sig fra arbejdet i virksomheden og fratrådte definitivt alle ledelsesposter i koncernen i efteråret/vinteren 2002.

Det fremgår af hans ansættelseskontrakt, ..., at den efter sit indhold ophørte i sommeren 2002. Der henvises endvidere til det fremlagte materiale om strukturen for topledelsen i Brdr. D A/S fra efteråret 2002...

Som bilag ... er fremlagt Brdr. Ds årsrapport for 2003, der i hovedtræk dokumenterer det ovennævnte.

2. Ægtefællerne havde bopæl i Schweiz i perioden 12. januar 2003 til 1. april 2007.

I SKAT's sagsfremstilling, ..., er anført, at "SKAT skal ikke afvise, at der samtidig har været bolig til rådighed i Schweiz". Samme sted ... er nævnt, at "der er ingen tvivl om, at der er tale om en ferielejlighed, som vil kunne tjene som fast bopæl [...]", og endvidere fremgår samme side, at "der er tale om fast bopæl til rådighed i begge stater [...]" I landsskatterettens afgørelse, ..., er også lagt til grund, at A og B havde bopæl i Schweiz.

Skatteministeriet gør nu alligevel gældende, at ægtefællerne ikke var bosiddende i Schweiz, jfr. duplikken, ...

Heroverfor skal det anføres, at A og B allerede i foråret 2001 besluttede at opgive bindingerne til Danmark og nyde den forestående pensionisttilværelse i udlandet. Beslutningen blev at flytte til Villars-Sur-Ollons i Schweiz, dels fordi ægtefællerne igennem mange år havde opholdt sig der i kortere og længere perioder på ferie og familiebesøg, dels fordi A var ejer af en lejlighed i byen, og dels fordi ægteparret allerede havde en fast omgangskreds af venner bosat i området. As forældre havde endvidere i mange år været bosiddende i området.

Tilknytningen til stedet blev forstærket yderligere i 1991, hvor A arvede hendes forældres lejlighed i Villas-Sur-Ollons. Hun afhændede den kort tid efter og købte i stedet den ovenfor nævnte lejlighed med adresse ..., Appt. ..., Outremere. Ejerlejligheden er på mere end 100 m² fordelt på stue, 3 værelser, 2 badeværelser og 1 større balkon. Det var denne lejlighed, som A og B var bosiddende i efter fraflytningen fra Danmark.

Det er ikke korrekt, at der er tale om en ferielejlighed, men derimod om en lejlighed til beboelse, og Village-Sur-Ollons er ikke som også hævdet af skatteministeriet en skiby, men derimod en by med mange fastboende, flere lokale og internationale skoler, supermarkeder, læger, togstation, svømmehal, skøjtebane m.v. Byen er beliggende tæt på hovedbyen Lausanne.

Som led i beslutningen om at flytte til Schweiz erhvervede A i 2002 en yderligere lejlighed i samme ejendomskompleks til brug for overnattende venner og familie. Ægteparret havde i sommeren 2001 alternativt planer om at opføre en villa i byen, ..., men besluttede sig for, at det var mere hensigtsmæssigt at beholde lejligheden og erhverve en yderligere lejlighed i boligkomplekset.

I perioden 2003-2007 opholdte A og B sig mere end 2/3 af hvert år i Schweiz, imens den resterende del af året blev anvendt til ferier i Danmark, Frankrig og Sverige. I 2006 var

ægtefællerne noget oftere i Danmark som følge af Bs forværrede helbred, jfr. oversigt over forsikringsrefusion af helbredsudgifter i Schweiz,...

B har ikke efter fraflytningen haft erhvervmæssigt arbejde i Danmark eller Schweiz. Det beror på en åbenbar fejl fra selskabernes side, at han ikke i 2002 i forbindelse med ophør af hans direktørkontrakt blev afmeldt de tidligere registrerede ledelsesposter i datterselskaberne, G A/S, G Aarhus A/S og F A/S.

Årsagen til, at han efterfølgende i sommeren 2003 blev valgt som bestyrelsesformand i Brdr. D A/S af ejerkredsen, beror på en juridisk formalitet, jfr. Landsskatterettens kendelse, ..., skrivelse af 6. november 2012, ..., og Shareholders agreement, ... Det noteres, at der ikke blev afholdt bestyrelsesmøder, men derimod (naturligt nok) ejermøder, jfr. ...

Der er enighed om, at ægtefællerne har indleveret sædvanlige selvangivelser til Schweiz, og beskatningsgrundlaget i 2004, 2005 og 2006 er opgjort til henholdsvis 180.000 CHF, 181.000 CHF og 183.000 CHF, hvoraf betalt skat i Schweiz er opgjort til henholdsvis 47.368 CHF, 48.505 CHF og 48.383 CHF. Supplerende fremgår af "Attestation de Residence", ..., at ægtefællerne har været bosiddende i Schweiz fra 2. januar 2003 til 31. marts 2007, og at de fra 12. januar 2003 har været indkomstskattepligtige til Schweiz efter reglerne for bosiddende personer, jfr. ...

Der er endvidere enighed om, jfr. Landsskatterettens afgørelse, ..., at ægteparret i hvert af årene i perioden fra den 12. januar 2003 til den 1. april 2007 tillige har indgivet selvangivelse til Danmark som begrænsede skattepligtige i henhold til Kildeskattelovens § 2. I selvangivelserne og i følgebrev, ..., er udtrykkeligt anført og oplyst, dels størrelsen af pensionsindtægterne og dels, at pensionerne efter ægtefællernes opfattelse ikke bør beskattes i Danmark. Det fremgår endvidere, at SKAT senest i sommeren 2004 var fuldt ud bekendt med ægtefællernes 2 faste ejendomme i Danmark og de to faste ejendomme i Schweiz, jfr. ...

SKAT har i hvert af skatteårene 2003, 2004, 2005, 2006 og 2007 foretaget ligning af de selvangivne pensioner, herunder om pensionsindtægterne skulle beskattes i Danmark eller Schweiz. SKAT har med disse oplysninger, herunder vedrørende de faste ejendomme, ikke anset ægtefællerne som skattepligtige i Danmark. SKAT har derimod i de udsendte årsopgørelser anført, at indtægterne er "skattefrie", jfr. ...

Det må på denne baggrund lægges til grund, at ægtefællerne havde skattedomicil i Schweiz i perioden 2. januar 2003 til 1. april 2007, og at SKAT - med viden om alle relevante oplysninger - havde samme synspunkt.

3. Har ægtefællerne derudover også haft domicil i Danmark?

Ægtefællerne har i perioden ikke haft skattedomicil i Danmark: Ved fraflytningen til Schweiz opgav A og B parrets helårsbolig gennem mere end 40 år i Nærum. Samtidig tog ægtefællerne bopæl i en ejerlejlighed i Schweiz og erhvervede yderligere en ejerlejlighed i samme boligkompleks. Det følger herefter af SKAT's juridiske vejledning 2015, at det kan lægges til grund, at bopælen er opgivet i Danmark, med mindre der er meget sikre holdepunkter for det modsatte.

Skatteministeriet har i den forbindelse anført, at B efter fraflytningen var ejer af et sommerhus i Græsted. Sommerhuset blev erhvervet i 1987 og har været anvendt af familien i sommerferier og i øvrigt på sædvanlig vis. Det blev ikke ombygget i tilslutningen til udrejsen.

I ligningsvejledningen fra 2002-2007 punkt DA.1.1.2.2 er fastlagt, at den ”fortsatte besiddelse af et sommerhus eller anden ejendom, der ikke kan siddestilles med en helårsbolig, som udgangspunkt ikke [vil] konstituere bopæl [.....]”.

Ministeriet har ikke godtgjort, at der foreligger sådanne særlige omstændigheder, at ægtefællernes sommerhus undtagelsesvis kan sidestilles med en helårsbolig, jfr. også fotografierne af sommerhuset, ... Det bemærkes endvidere, at det forhold, at et sommerhus eventuelt anses at have en høj standard ikke i sig selv bevirker, at bopælen anses for opretholdt, jfr. SKAT's juridiske vejledning 2015. Det har heller ingen betydning, at ægtefællerne i 2006 eventuelt måtte have opholdt sig et større antal dage i sommerhuset, jfr. TFS 1989,245 om en skatteyder, der opholdt sig i 170 dage i et sommerhus i et indkomstår, uden der herved indtrådte skattepligt.

SKAT tillægger det i øvrigt betydelig vægt ved vurdering af, om der er tale om et helårshus, at sommerhuset er et Trelleborghus. Det er imidlertid ikke korrekt, idet der er tale om et Sande Bjælkehus, jfr. ... I anden række har ministeriet anført med henvisning til (i) bopælsmuligheden i sommerhuse i henhold til planloven for pensionister, (ii) lejligheden på ... og (iii) den senere erhvervelse af X-vej, at ægtefællerne ikke ”har haft til hensigt at bosætte sig varigt i Schweiz”, jfr. Landsskatterettens kendelse, ...

Det bestrides, at ægtefællerne ikke har haft til hensigt at bosætte sig i Schweiz. Ministeriets synspunkter har formodningen stærkt imod sig i betragtning af, at ægtefællerne i mere end 4 år de facto har været bosiddende i Schweiz. Det noteres, at de besluttede at vende tilbage til Danmark som konsekvens af Bs uforudsete sygdom i 2006,...

I øvrigt bemærkes om det anførte om (i) retten til at anvende sommerhuset i henhold til planlovens bestemmelser, at denne praksis først blev offentliggjort ultimo 2005. Det noteres endvidere, at offentliggørelsen ikke gav anledning til en anden vurdering fra SKAT's side af ægtefællernes skattestatus, uanset at SKAT allerede i 2004 i forbindelse med ligningen af selvangivelsen for 2003 var bekendt med, at B var omfattet af bopælsretten efter planloven.

Om (ii) ... bemærkes, at ejerlejlighedsejendommen ikke var opført ved fraflytningen og derfor ikke indgår i bedømmelsen af, om ægtefællerne på tidspunktet for fraflytningen tillige havde domicil i Danmark. Ejerlejligheden blev først taget i brug i efteråret 2003.

Heller ikke efter, den blev taget i brug, er der opstået domicil i Danmark. Lejligheden har været anvendt til kortvarige ferieophold, og ifølge lokalplanen skal lejligheden ikke anvendes til helårsbolig. Der har ligeledes ikke været pligt til folkeregistertilmelding på adressen. Disse forhold bestyrker, at ægtefællerne ikke har haft til hensigt at bevare fast bopæl i Danmark; i så fald havde det været mere fordelagtigt at have købt en ejerlejlighed med sædvanlig bopælspligt.

For så vidt angår (iii) X-vej, har det ingen betydning for vurderingen af hensigten på fraflytningstidspunktet, at B flere år efter udflytningen overtager ejendommen.

4. Dobbeldomicil – Beskatningsretten tilhører Schweiz.

Såfremt retten måtte lægge til grund, at A og B efter fraflytningen desuagtet det anførte under punkt 3 også var fuldt skattepligtige til Danmark, gøres det gældende, at den fulde beskatningsret af indtægterne tilkommer Schweiz. Af dobbeltbeskatningsindkomsten, art. 4, stk. 2, fremgår følgende:

”...”

Sagsøgte synspunkter om beskatningsretten fremgår af Landsskatterettelsen kendelse, ...

Skatteministeriet vælger der at se bort fra, at ægtefællerne har haft rådighed over 2 boliger i Schweiz, at generationsskiftet de facto var gennemført, at B ingen erhvervmæssige interesser havde i Danmark, at ægtefællerne i langt overvejende grad opholdte sig i Schweiz, at pensionsudbetalingerne beror på tidligere løbende indbetalinger, og at det ingen betydning har, at 2 af de myndige børn fortsat havde bopæl i Danmark.

Det gøres derfor gældende, at tilknytningen til Schweiz er stærkere end til Danmark.

III Den subsidiære påstand.

1. Er det rigtigt, at SKAT først i 2010 fik relevante nye oplysninger, jfr. § 27, stk.2?

I ministeriets svarskrift side 15-16 er med henvisning til SKAT's redegørelse side 33-34 (...) anført, at der i efteråret 2010 manglede oplysninger om 10 forhold, som havde ”afgørende betydning for spørgsmålet om skattepligt”. Ministeriets sidehenvisning er imidlertid fejlagtig, idet spørgsmålet rettelig behandles side 47 (...) i SKAT's redegørelse (på baggrund af den fortsatte sagsbehandling og efter høring af skatteyderne). På side 47 omtales i stedet blot 4 oplysninger, der manglede for, at der efter SKAT's opfattelse kunne have været foretaget en korrekt skatteansættelse. Det noteres i øvrigt, at SKAT som et afgørende præmis i vurderingen af, hvilke oplysninger, der manglede, indtager det standpunkt, at Søllerød Kommune (SKAT) de facto i foråret 2003 tog stilling til A og Bs skattemæssige domicil. Det er imidlertid ikke korrekt, jfr. også duplikken side 7.

I Skatteankenævnets afgørelse, side 38 (...), er problemstillingen om de manglende oplysninger reduceret til to forhold, nemlig oplysning om, at sommerhuset ”tjente som helårsbolig fra 25. november 2002 frem til den selvangivne fraflytningsdato fra Danmark” samt oplysning om Bs (formelle) ledelsesposter i F A/S, G A/S og G Århus A/S.

Det er imidlertid åbenbart forkert, at Skatteankenævnet har lagt til grund, at ægtefællerne havde taget fast bopæl i sommerhuset i den omhandlede (korte) periode. Det bestyrkes også af, at Landsskatteretten heller ikke har ladet dette forhold indgå i bedømmelsen af skattepligten eller tilregnelsen.

For så vidt angår ledelsesposten i F A/S, oplyste B og dennes revisor udtrykkeligt i forbindelse med indlevering af fraflytterselvangivelsen i 2003 om dette forhold, jfr. det medsendte årsregnskab og værdiansættelsesnotatet, ... For så vidt angår ledelsesposterne i datterselskaberne G A/S og G Århus A/S har de ingen afgørende betydning for bedømmelsen af skattepligten. Oplysningerne var i øvrigt offentligt tilgængelige og blev også meddelt SKAT i forbindelse med indlevering af selvangivelser for de 2 selskaber.

Landsskatteretten har i modsætning til de øvrige instanser ikke oplyst, hvilke relevante oplysninger, som SKAT ikke har været i besiddelse af for at kunne foretage en rettidig skatteansættelse.

2. SKAT var i besiddelse af alle centrale oplysninger senest juli måned 2004.

Det centrale for bedømmelsen af ægtefællernes skattepligt er ikke de ovennævnte af SKAT anførte sekundære forhold.

Det centrale er derimod om, der var en fortsat skattemæssig tilknytning til Danmark i form af bolig, eventuelt set i sammenhæng med en mulig erhvervsmæssig aktivitet i forhold til F A/S. Det er også præcis disse forhold, som Landsskatteretten tillægger vægt som begrundelse for at statuere fortsat skattepligt, jfr. ovenfor under punkt 3.

Om disse forhold fremgår, at SKAT havde vished om ægtefællernes faste ejendomme allerede ved SKAT's ligning i juli 2004 af A og Bs første selvangivelse efter fraflytningen. I alle årsopgørelserne, der er udsendt af SKAT, efter udflytningen i 2003, 2004, 2005, 2006 og 2007 er oplyst om ejerskabet til både ..., sommerhuset og senere X-vej, jfr. Oplysningerne vedrørende F A/S og direktionsposten var SKAT i besiddelse af i foråret 2003, jfr. ovenfor og bilag ...

Af de begrænsede selvangivelser for alle årene er endvidere anført både i revisors følgeskrivelse og ved påtegning i selvangivelserne, at ægtefællerne lægger til grund, at de er fraflyttet Danmark, og indtægterne ikke skal beskattes i Danmark.

SKAT har hvert år uden forbehold fulgt ægtefællernes angivelser og statueret, at pensionsindtægterne er "skattefrie", jfr. årsopgørelserne, ...

Det gøres på denne baggrund gældende, at der ikke er hjemmel til at suspendere de ordinære ansættelsesfrister, jfr. tilsvarende Tfs 2006,327 (Vestre Landsrets dom) og SKM 2012.390.BRB.

3. Har A og B handlet groft uagtsomt?

Landsskatteretten har lagt til grund, at det må have stået B og A klart, at de var fuldt skattepligtige til Danmark, og derfor ikke kun har optrådt simpel uagtsomt ved at indlevere begrænsede selvangivelser til Danmark, jfr. kendelserne, ...

Det bestrides, at ægtefællerne har optrådt uagtsomt. Det gøres gældende, at SKAT heller ikke har løftet bevisbyrden for, at ægtefællerne har optrådt groft uagtsomt.

Til støtte for dette skal i første række anføres, at SKAT i hele perioden har ligget inde med – og taget stilling til - de selvsamme oplysninger, som Landsskatteretten nu mener, ægtefællerne har indset gav grundlag for skattepligt, men uden, at SKAT tidligere har fundet anledning til at statuere skattepligt. Det gøres gældende, at A og B under disse omstændigheder ikke havde et tilstrækkeligt klart grundlag for at indse, at de var skattepligtige i Danmark.

I anden række gøres det gældende, at sagsøgerne ikke har tilbageholdt relevante oplysninger overfor skattevæsenet. Der er intet grundlag for at statuere grov uagtsomhed (eller fortsæt),

når SKAT ikke er bragt i en vildfarelse om forholdene. Det må i denne forbindelse tillige tillægges vægt, at der ikke er tale om manglende omhu eller lignende.

Det bør endvidere indgå med betydelig vægt, at praksis vedrørende beboelsesmulighed i sommerhuse for pensionister først blev offentliggjort ultimo 2005 samt at ægtefællerne nøje har fulgt de anvisninger, der fremgår af den rådgivning, man på daværende tidspunkt modtog fra advokat, og som er anført i bilag ...

Endelig bør retten lade det indgå i bedømmelsen, at SKAT løbende i 2003-2007 har haft konkret anledning til og reel mulighed for at reagere og indhente yderligere oplysninger omkring skattepligten. Om dette bemærkes navnlig følgende:

Ved skrivelse af 31. marts 2003 (...) indleverede Revisionsfirmaet Theill Andersen sædvanlig fraflytterselvangivelser for ægtefællerne bilagt materiale. Af Theill Andersens skrivelse fremgår, at

”Formueopgørelse og kapitalforklaring for perioden er ikke fremsendt, men såfremt dette måtte ønskes, hører vi gerne fra Dem [min understregning].

Skatteforvaltningen i Søllerød Kommune udbad sig ikke yderligere oplysninger herom, og navnlig udbad man sig ikke oplysninger omkring formuen i forhold til fast ejendom. Det stemmer i øvrigt med ministeriets opfattelse af, at der ikke skete en prøvelse af skattepligten på dette tidspunkt, jfr. duplikken side 7.

Det ligger også heri, at det er fejlagtigt, når SKAT lægger til grund, at ægtefællerne i foråret bevidst har tilbageholdt oplysninger om

Ved skrivelse af 22. juni 2004, ..., indgav Revisionsfirmaet Theill Andersen selvangivelser for perioden 13. januar til 31. december 2003. Det blev påpeget i skrivelseren følgende:

”Vi skal henlede opmærksomheden på, at de begrænsede skattepligtige selvangivelser er udfyldt således, at de modtagne pensionsindtægter ikke bliver beskattet i Danmark, men i Schweiz”.

Heller ikke dette gav anledning til bemærkninger fra SKAT's side.

Herudover godkendte SKAT hvert år løbende ved særskilte afgørelser, at Codan Forsikring ikke skulle foretage indeholdelse af A-skat i pensionerne, idet der i stedet af SKAT blev meddelt skattefritagelse, ... Der blev endvidere ved særskilt afgørelser meddelt skattefritagelse vedrørende folkepension, ...

Ultimo 2005 offentliggjorde skattevæsenet den ændrede praksis vedrørende skattepligt for pensionister i forhold til sommerhuse. SKAT var på det tidspunkt bekendt med, at B opfyldte betingelserne for eventuelt på denne baggrund at blive anset som skattepligtig til Danmark. Dette gav heller ikke anledning til en ændret vurdering af skattepligten, spørgsmål eller en orientering til B omkring problemstillingen. Dette kunne nærliggende være sket i forbindelse med ligningen af selvangivelsen for 2005.

Den 9. marts 2007 (...), rettede revisor P på vegne B henvendelse til SKAT med henblik på at få annulleret den beregnede ejendomsværdiskat på ejendommen X-vej 13, da den ikke var

egnet til beboelse. Det fremgår af henvendelsen, at ”vore klienter, som er bosat i Schweiz, har pr. 1. august 2005 købt ovennævnte bolig”. Efter sagsbehandling (...), meddelte SKAT, at der ikke skulle betales ejendomsværdiskat vedrørende ejendommen. Der blev heller ikke i den forbindelse rejst spørgsmål til sagsøgernes skattemæssige domicil.

Af ... fremgår, at sagsøgernes revisor den 17. marts 2009 rettede henvendelse til SKAT, idet man i forbindelse med en gennemgang af selvangivelser og årsopgørelser fra 2007 var blevet opmærksom på, at et fremførelsesberettiget tab på unoterede aktier for perioden 2002-2006 (de år, hvor sagsøgerne opholdte sig i udlandet) var forkerte. Anmodningen om ændring af selvangivelserne blev anerkendt af SKAT, men gav på ny ikke anledning til en overvejelse af skatteansættelserne.

Det fastholdes under disse omstændigheder, at der samlet set ikke er grundlag for at antage, at skatteyderne har indset, at de var skattepligtige i Danmark. Det gælder navnlig, når henses til, dels at SKAT i 2003, 2004, 2005, 2006 og 2007 på det samme oplysningsgrundlag er nået det samme resultat, og dels at der løbende har været anledning til og mulighed for at tage stilling til forholdene fra SKAT's side."

A og B har i det væsentlige procederet i overensstemmelse med deres påstandsdokument.

Skatteministeriet har i sit påstandsdokument anført bl.a.:

"3.1 Skattepligt til Danmark

Det gøres gældende, at B og A var fuldt skattepligtige til Danmark i indkomstårene 2003-2007, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Det er ubestridt, at de - indtil 12. januar 2003, hvor de meldte flytning til Schweiz - havde bopæl i Danmark og var fuldt skattepligtige her i landet. Det følger af fast Højesteretspraksis, at de i denne situation har bevisbyrden for, at de for indkomstårene 2003-2007 havde opgivet deres bopæl i Danmark, jf. f.eks. U2001.1459H og U.2001.1854H.

Denne bevisbyrde har de ikke løftet.

Ifølge kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, er personer med bopæl her i landet fuldt skattepligtige i Danmark. I tilfælde, hvor en fuldt skattepligtig person fraflytter Danmark, følger det af fast retspraksis og administrativ praksis, at bopæl her i landet i hvert fald anses for bevaret, såfremt den pågældende bevarer *rådigheden* over en helårsbolig.

Særligt vedrørende sommerhuse følger det af de dagældende ligningsvejledninger for 2002-2007, afsnit D.A.1.1.2.2, at den *"fortsatte besiddelse af et sommerhus eller anden ejendom, der ikke kan sidestilles med en helårsbolig, som udgangspunkt ikke [vil] konstituere bopæl [..]"*.

Et sommerhus, som kan sidestilles med en helårsbolig, vil dermed udgøre en bopæl i medfør af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, hvorefter bopælen vil anses for bevaret med den følge, at den pågældende fortsat er skattepligtig i Danmark. Det følger f.eks. af U.2001.1459H og senest SKM2014.605.ØLR (anket), hvor Østre Landsret ved vurderingen af, om et sommerhus udgjorde en "bopæl" tog stilling til sommerhusets opførelsesår, størrelse og stand.

Såfremt sommerhuset ikke kan sidestilles med en helårsbolig, vil afgørelsen om fortsat bopæl i Danmark ske på grundlag af en samlet bedømmelse af sagens omstændigheder. Det følger af retspraksis, hvor Højesteret f.eks. i U.1996.391H fandt, at skatteyderen efter en samlet bedømmelse tillige havde bevaret en sådan tilknytning til Danmark, at han var fuldt skattepligtig i medfør af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Skatteministeriet gør i første række gældende, at sommerhuset Y-vej 66 kan sidestilles med en helårsbolig, og at B og A allerede af denne grund ikke har godtgjort, at de opgav deres bopæl i Danmark i indkomstårene 2003-2007.

Sommerhuset er som nævnt et Trelleborg hus, som er opført i 1989, og det fik ved en tilbygning i 1997 tilføjet en 20m² garage. Endvidere er sommerhuset på samlet 143m² med 4 værelser og 2 badeværelser, og det har dermed en sådan størrelse og indretning, at det var egnet til at tjene som B og As helårsbolig.

Hertil kommer, at B selv har oplyst, at sommerhuset var isoleret og egnet til beboelse (...), hvilket er bekræftet af B og As revisor, som også har anført, at det kunne anvendes til helårsbeboelse (...).

B og A har heroverfor ikke godtgjort, at sommerhuset ikke skulle være egnet til helårsbolig.

Hertil kommer, at sommerhuset tilmed er større end den lejlighed, som ifølge B og A udgjorde deres bolig i Schweiz.

At sommerhuset er egnet til helårsbolig understøttes endvidere af, at B og A i hvert fald har opholdt sig i sommerhuset i perioder fra den 25. november 2002 til den 12. januar 2003, ligesom sønnerne ved skrivelse til revisor (...), har oplyst, at sommerhuset netop efter salget af ... 10, 5. tv. den 1. januar 2006, blev anvendt af B og A hele året, herunder i vintermånederne.

At B og A herudover også har opholdt sig i sommerhuset i et betydeligt omfang, viser sig også ved, at elforbruget har været meget højt elforbrug sammenholdt med et gennemsnitligt elforbrug for et luksussommerhus (...).

Skatteministeriet gør i anden række gældende, at B og A under alle omstændigheder efter en samlet bedømmelse har bevaret en sådan tilknytning til Danmark, at de er fuldt skattepligtige i medfør af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Sommerhuset har således faktisk fungeret som B og As bopæl i Danmark, hvorfor de også af denne grund ikke har godtgjort at have opgivet deres bopæl i Danmark.

B og A har lovligt kunne benytte sommerhuset hele året i medfør af planlovens § 41, og der har ikke været en lovmæssig hindring for deres benyttelse af sommerhuset som en helårsbolig.

B og A har endvidere ubestridt opholdt sig i Danmark i ca. 5 måneder om året, jf. skrivelse fra sønnerne til revisor (...). På baggrund af det betydelige elforbrug er der dog en formodning for, at de reelt har opholdt sig i Danmark udover denne periode.

B og As tilknytning til Danmark sammenholdt med den fulde rådighed over sommerhuset er i sig selv tilstrækkeligt til at statuere, at de frem til overtagelsen af helårsboligen ... 10, 5. tv. i marts 2003 havde bopæl i Danmark.

Fra overtagelsen af helårsboligen ... 10, 5. tv. i marts 2003 og frem, har de ubestridt haft rådighed over en helårsbolig i Danmark. B og A har heller ikke godtgjort, at de fra marts 2003 har opgivet deres bopæl i Danmark.

Det forhold, at B og A allerede i januar 2002, og dermed 1 år før den omtvistede flytning fra Danmark, købte ... 10, 5. tv., viser også, at de har haft en meget stærk tilknytning til Danmark, ligesom det understreger, at de heller ikke har haft til hensigt at opgive deres bopæl i Danmark.

Det samme er tilfældet for B og As erhvervelse af villaen X-vej 13 i Vedbæk, som blev købt den 17. december 2004 med overtagelse den 1. august 2005, og som nu udgør deres bopæl i Danmark.

Endvidere har B også haft en stærk erhvervsmæssig tilknytning til Danmark, idet han har haft 5 direktions- og bestyrelsesposter i indkomstårene 2003-2006 (...). Størrelsen af disse selskaber og det forhold, at B også har ejet aktiekapitalen i F A/S, hvor han har været administrerende direktør, skaber en formodning for, at der har været et vist behov for Bs tilstedeværelse i Danmark.

Det er under alle omstændigheder ubestridt, at der blev afholdt månedlige bestyrelsesmøder (...). Det vil i sig selv ville være tilstrækkeligt til at anse B for tilflyttet Danmark, jf. f.eks. SKM2009.813.LSR, hvorfor det så meget desto mere også er tilstrækkeligt til at anse B for at have bevaret sin fulde skattepligt til Danmark.

Endvidere har B tilsyneladende også har fået sendt private regninger vedrørende X-vej 13 til sig selv hos Brdr. D i 2005 (...), hvilket må være sket efter aftale med ham, og fordi han havde kontor eller lignende på adressen.

Hertil kommer, at to af parrets sønner og deres familier boede i Danmark i sagens relevante indkomstår, hvorfor B og A også har haft en stærk familiemæssig tilknytning til Danmark. Det er ubestridt, at der ingen familiemæssig tilknytning har været til Schweiz.

B og A har heller ikke godtgjort, at de har haft til hensigt at bosætte sig i Schweiz. Det taler for, at de aldrig opgav deres bopæl i Danmark.

B og A har heller ikke dokumenteret, at de fra december 2002/januar 2003 opholdt sig i Schweiz. Der er således ikke fremlagt nogen oplysninger, som dokumenterer et faktisk ophold, udover formelle bopælsudskrifter fra Schweiz.

Det følger også klart af advokatredegørelsen (...), at hensigten med fraflytningen primært har været skattemæssig, ligesom det også fremgår af redegørelsen, at de overvejede en midlertidig flytning. Det moment tillægges også betydning ved vurdering af spørgsmålet om opgivelse af fuld skattepligt, jf. U.1987.616H.

At B og A ikke havde til hensigt at bosætte sig i Schweiz, bestyrkes yderligere af, at B og A ubestridt er flyttet tilbage til Danmark den 1. april 2007, og netop efter salget af F A/S, som B

solgte for ca. kr. 40.000.000,-. På dette tidspunkt er de flyttet tilbage til villaen X-vej 13 i Vedbæk, som allerede blev erhvervet i december 2004.

Hertil kommer, at B og A har således oplyst, at de i indkomstårene 2003-2007 beboede lejlighed 31 ... i Schweiz, og at denne lejlighed allerede blev erhvervet i 1991, jf. brev af 9. oktober 2015, side 5.

Lejligheden i Schweiz har dermed både før flytningen den 12. januar 2003 og efter flytningen til Danmark den 1. april 2007 ubestridt været feriebolig for B og A. Det skaber en klar formodning for, at lejligheden også i sagens indkomstår reelt har udgjort en feriebolig.

Særligt vedrørende indkomståret 2007 gøres det gældende, at selv hvis retten måtte finde, at skattepligten til Danmark var ophørt i 2003, var den under alle omstændigheder indtrådt igen den 8. november 2006, hvor X-vej 13 blev møbleret, jf. også bemærkningerne i SKATs afgørelse, side 26-27 (...). Af den grund er der i hvert fald ikke grundlag for at nedsætte B og As skatteansættelse for indkomståret 2007.

3.2 Beskatningsretten tilhører Danmark

Det gøres gældende, at uanset om B og A også var fuld skattepligtige i Schweiz, tilkommer den fulde beskatningsret til deres indkomst Danmark.

Dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Danmark og Schweiz fastslår, at såfremt en fysisk person i medfør af nationale skattepligtsregler er fuldt skattepligtig i såvel Danmark som Schweiz og hermed er hjemmehørende i begge stater, tilkommer den fulde beskatningsret den stat, hvor vedkommende har en fast bolig til rådighed. Hvis vedkommende har fast bopæl i begge stater, tilkommer beskatningsretten den stat, til hvilken vedkommende har sine stærkeste personlige og økonomiske forbindelser (midtpunkt for sine livsinteresser), jf. dobbeltbeskatningsoverenskomstens artikel 4, stk. 2, litra a.

Det gøres gældende, at B og A har haft deres midtpunkt for livsinteresser i Danmark og af denne grund må anses for skattemæssigt hjemmehørende her i landet.

Der henvises i den forbindelse til Skatteministeriets bemærkninger ovenfor om både B og As familiemæssige og erhvervmæssige tilknytning til Danmark. Videre bemærkes, at baggrunden for, at B og A flyttede til Danmark i 2007 efter det oplyste var, at savnet til familie og venner var for stort (...).

B og A har i øvrigt ikke godtgjort, at de har haft nogen personlige og økonomiske forbindelser til Schweiz.

3.3 Ekstraordinær ansættelse af indkomstårene 2003-2006

Til støtte for frifindelsespåstanden gør Skatteministeriet gældende, at betingelserne for ekstraordinær skatteansættelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, er opfyldt, og at SKATs forhøjelse for indkomståret 2003-2006 er foretaget rettidigt, jf. § 27, stk. 2.

Efter § 27, stk. 1, nr. 5, kan skattemyndighederne foretage en ændring i skatteansættelsen uanset de ordinære ansættelsesfrister i § 26, hvis den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at myndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

B og A havde som fuldt skattepligtige til Danmark pligt til at selvangive alle deres indtægter i indkomstårene 2003-2007 til Danmark, jf. skattekontrollovens § 1.

Det gøres gældende, at B og A ved at indgive forkerte selvangivelser groft uagtsomt har bevirket, at skatteansættelsen er sket på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag, idet de begge har været fuldt skattepligtige til Danmark.

B og A forståelse af bevisbyrde-reglerne og prøvelsen af grov uagtsomhed, jf. replikken, side 12, er ikke korrekt.

I stedet henvises til f.eks. SKM2006.153.HR, U.2006.1710H, SKM2011.508.VLR, SKM2011.459.ØLR SKM2012.349.VLR og SKM2014.214.ØLR.

Det gøres gældende, at B og A ved at have oplyst til skattemyndighederne, at de skatteretligt var fraflyttet Danmark, selvom dette ikke var tilfældet, har bevirket, at skatteansættelsen er sket på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag, jf. også SKM2015.486.BR (anket).

B og A har meddelt formel adresseændring til deres feriebolig i Schweiz, men udover bopælsattester fra de schweiziske myndigheder foreligger der ingen oplysninger om B og As ophold i Schweiz. Denne formelle adresseændring kan ikke føre til, at deres skattepligt til Danmark bringes til ophør, når det nu har vist sig, at de havde bevaret bopælsmuligheden i Danmark og samtidig opholdt sig i Danmark. Ved desuagtet at undlade at lade sig beskatte som fuld skattepligtige i indkomstårene 2003-2007 i Danmark, har B og A optrådt mindst groft uagtsomt.

Skatteministeriet bestrider, at det forhold, at B og A måtte have handlet i tillid til redegørelse af 4. oktober 2002 (...) har nogen betydning for spørgsmålet om ekstraordinær genoptagelse. Såfremt B og A ønskede en endelig afklaring på spørgsmålet om skattepligt, som de kunne indrette sig efter, skulle de have anmodet skattemyndighederne om et bindende svar.

Under alle omstændigheder gør Skatteministeriet gældende, at redegørelsen af 4. oktober 2002 ikke i tilstrækkelig grad afspejler de faktiske omstændighederne i sagen, ligesom B og A i øvrigt ikke har handlet i overensstemmelse med redegørelsen.

Det var først i forbindelse med SKATs sagsbehandling i efteråret 2010, at SKAT til kundskab om en række nye oplysninger, som har afgørende betydning for spørgsmålet om skattepligt, jf. også SKATs sagsfremstilling, side 33-34 (...).

Således modtag SKAT først fra dette tidspunkt og frem bl.a. oplysninger om,

- at sommerhuset Y-vej 66 har en sådan stand, at det er anvendeligt som helårsbolig og faktisk er blevet anvendt som bolig for dem i vintermånederne frem til 2007 (...),
- at sommerhuset er blevet anvendt som B og A bopæl i Danmark fra november 2002 og i hvert fald periodevis frem til 12. januar 2003 (...),
- at sommerhusets meget høje elforbrug ligeledes viser, at det er blevet anvendt i et langt større omfang end som et sommerhus til kortere ferieophold i Danmark (...),
- at B og A har haft et opholdsmønster i Danmark, som årligt kunne opgøres til ubestridt 5 måneder (...), og at de derfor har opholdt sig i Danmark i et betydeligt omfang,
- at der var underskrevet en købsaftale vedrørende ... 10, 5.tv i januar 2002, og dermed ét år før B og As flytning til Schweiz,
- at B og A har fået opmagasineret størstedelen af deres møbler i Danmark i forbindelse med flytningen til Schweiz, hvilke møbler senere er blevet anvendt i ejendommen X-vej 13,
- at B og As lejlighed i Schweiz, som er mindre end sommerhuset og lejligheden i Danmark, både før og efter flytningen til Schweiz har udgjort en feriebolig for dem,

- at omfanget af Bs erhvervmæssige aktiviteter i Danmark ikke er blevet tilstrækkeligt oplyst (...),
- at B og A fejlagtigt har selvangivet, at pensionsudbetalingerne blev beskattet i Schweiz. Således er B og A ikke blevet direkte beskattet af pensionsudbetalinger, men har i stedet indgået en ordning med det schweiziske skattevæsen (...).

Endvidere har SKAT også først i forbindelse med sagsbehandlingen fået oplyst, at B og A har fået udarbejdet en advokatredogørelse til belysning af de skattemæssige forhold ved en flytning til Schweiz (...).

Indhentelsen af rådgivning, som skal belyse, hvornår og under hvilke omstændigheder skattepligten til Danmark vil ophøre, viser, at B og A selv har været i tvivl om dette spørgsmål. I den forbindelse er det usædvanligt, at de ikke har søgt det afklaret hos SKAT, som netop ved et bindende svar kunne give dem en endelig afklaring herpå.

Det gøres videre gældende, at reaktionsfristen på seks måneder i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, er opfyldt, og at SKATs forhøjelse er foretaget rettidigt.

Fristen begynder at løbe fra tidspunktet, hvor SKAT er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder fravigelsen af de ordinære frister i § 26. Efter fast praksis er kundskabstidspunktet det tidspunkt, hvor myndighederne er kommet i besiddelse af det fornødne grundlag for at varsle en korrekt afgørelse om ansættelsen, jf. f.eks. SKM2012.168.ØLR, SKM2014.335.VLR og SKM2014.214.ØLR.

Det gøres gældende, at det tidligst mulige tidspunkt, fristen kan løbe fra, er den 12. november 2010, hvor SKAT modtog materiale fra B og As revisor (...).

Således er det først ved modtagelsen af dette materiale, at SKAT fik nye oplysninger om bl.a. omfanget af B og As benyttelse af sommerhusets og dets elforbrug, B og A opholdsmønstre i Danmark samt karakteren og størrelsen af lejligheden i Schweiz.

På dette tidspunkt havde SKAT dog endnu ikke modtaget fyldestgørende oplysninger om tidspunktet for og de nærmere omstændigheder vedrørende købet af ... 10, 5, tv. Oplysningen om, at lejligheden allerede var erhvervet i januar 2002 modtog SKAT først den 17. januar 2011, jf. e-mailkorrespondance fra ejendomsmægler Peter Norvig (...). Da B og A ikke på tidspunktet for den påståede fraflytning til Schweiz i januar 2003 havde fået skøde på lejligheden, havde SKAT ingen mulighed for at konstatere, at de havde købt lejligheden før fraflytning (...).

Endvidere var det først på det efterfølgende møde den 2. februar 2011 (...), at SKAT fik uddybende oplysninger om standen på sommerhuset, herunder at det var egnet til helårsbeboelse. Hertil kommer, at SKAT også først som følge af det modtagne materiale fik anledning til at indhente oplysninger om Bs erhvervmæssige tilknytning i indkomstårene 2003-2006.

Så det var først efter modtagelsen af oplysninger fra ejendomsmægleren den 17. januar 2011 og de uddybende oplysninger modtaget på mødet den 2. februar 2011, at SKAT havde det fornødne grundlag til at fremsende agterskrivelse den 22. marts 2011 (...). Den endelige afgørelse blev herefter sendt den 17. juni 2011 (...), og dermed inden 3 måneders fristen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2.

Selv hvis den 12. november 2010 lægges til grund som det afgørende tidspunkt for SKATs kundskab, er SKATs forslag til afgørelse af 22. marts 2011 under alle omstændigheder fremsendt inden for 6 måneders fristen i skatteforvaltningsloven § 27, stk. 2. Afgørelsen er dermed rettidig for så vidt angår indkomståret 2003-2006."

Skatteministeriet har i det væsentlige procederet i overensstemmelse med sit påstandsdokument.

Rettenns begrundelse og afgørelse

Det følger af kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, at personer, der har bopæl her i landet, er fuldt skattepligtige til Danmark.

Det er enighed om, at A og B indtil den 12. januar 2003 havde bopæl i Danmark. Det påhviler derfor A og B at godtgøre, at de opgav bopælen i Danmark den 12. januar 2003 eller på et senere tidspunkt i løbet af indkomstårene 2003 til 2007, jf. herved Højesterets domme trykt i U.2001.1459H og U.2001.1854H.

A og B har om deres ophold i Schweiz fremlagt en bopælsattestation af 29. januar 2003 fra Villars i Schweiz samt attestation af bopæls- og skatteforhold fra de schweiziske skattemyndigheder af 22. januar 2003, 21. oktober 2003 og 28. oktober 2004. De har endvidere fremlagt en fotokollage af familiefotografier, og A har forklaret, at fotografierne er taget i Schweiz i julen 2002, ligesom de har fremlagt fakturaer fra Swisscom Fixnet i perioden januar til november 2004. Der foreligger ikke derudover skriftlig dokumentation for i hvilket omfang A og B fra januar 2003 faktisk opholdt sig i den lejlighed i Schweiz, som de havde købt i begyndelsen af 1990'erne og hidtil anvendt som feriebolig.

Det er oplyst, at A og B i januar 2002 købte en lejlighed på ... 10, 5. tv. i København K, der endnu ikke var opført, og at overtagelsen af den opførte lejlighed var i marts 2003. Fra marts 2003 og til lejligheden blev solgt den 1. januar 2006 rådede de dermed over en helårsbolig uden bopælspligt i Danmark. Uanset As forklaring om baggrunden for købet af lejligheden, taler det forhold, at de i 2002 havde købt en lejlighed under opførelse her i landet, i sig selv for, at de i januar 2003 ikke havde til hensigt at opgive deres bopæl i Danmark.

Om A og Bs daværende sommerhus beliggende i Græsted fremgår det af BBR-meddelelsen vedrørende ejendommen, at sommerhuset er på 143 m² med 4 værelser, 2 badeværelser og eget køkken. A har forklaret, at sommerhuset blev opvarmet med brændeovn og elvarme. Hun har endvidere forklaret, at sommerhuset også blev anvendt i vinterperioden, og at der altid var varme på, således at sommerhuset med kort varsel kunne benyttes. A og Bs sønner M og N har i en udateret redegørelse til SKAT anført bl.a., at deres forældre efter den 1. januar 2006 benyttede sommerhuset som feriebolig hele året. Retten lægger på denne baggrund til grund, at sommerhuset var egnet til at blive anvendt året rundt i 2003 til 2007. A og B kunne i øvrigt i medfør af planlovens § 41 lovligt benytte sommerhuset hele året i 2003-2007. Det er ubestridt, at der var et betydeligt elforbrug i sommerhuset i Græsted. Det fremgår af

oplysningerne om elforbruget, at dette steg til næsten det dobbelte i perioden 24. juni 2002 til 17. juni 2003 sammenlignet med perioden 1. juli 2001 til 23. juni 2002.

På denne baggrund lægger retten til grund, at A og B fra januar 2003 og i hvert fald frem til ibrugtagningen af lejligheden på ... 10, 5. tv. i København K i væsentligt omfang opholdt sig i sommerhuset i Græsted. Retten lægger herved tillige vægt på, at A og Bs revisor i marts 2003 og juni 2004 sendte B kopi af breve til Søllerød Kommune til den adresse, hvor sommerhuset er beliggende, hvilket revisoren må antages at have gjort, fordi han havde kendskab til, at B opholdt sig der og ikke i lejligheden i Schweiz. Oplysningerne om, at øvrige familiemedlemmer også benyttede sommerhuset, kan under de anførte omstændigheder ikke føre til en anden vurdering, ligesom A og B med de øvrige fremkomne oplysninger ikke har dokumenteret, at de i den pågældende periode alene anvendte sommerhuset som feriebolig.

A og B købte i december 2004 med overtagelse den 1. august 2005 et hus i Vedbæk, og det er dette hus, der i dag udgør deres bopæl i Danmark. Uanset As forklaring om, at hun var imod købet af dette hus, og at det var Bs projekt samt en investering, samt oplysningerne om, at huset blev renoveret efter overtagelsen, finder retten endvidere, at dette køb i sig selv taler for, at de heller ikke i december 2004 havde til hensigt at opgive deres bopæl i Danmark.

Efter forklaringerne om Bs sygdom i 2006 og tiden herefter samt kontoudskrifterne fra Bs konto i Danske Bank for perioden 2. januar 2006 til 30. marts 2007, hvoraf fremgår, at han i denne periode med få undtagelser anvendte sit Dankort til denne konto hver måned, lægger retten til grund, at parret i 2006 og frem til 1. april 2007, hvor de meldte flytning til huset i Vedbæk, i væsentligt omfang opholdt sig i Danmark.

B sad i indkomståret 2003 og frem til henholdsvis den 29. august og 15. september 2006 i direktionen i 3 selskaber, herunder som direktør i F A/S, som han ejede hele aktiekapitalen i, og som han den 29. august 2006 solgte til selskabet J plc for omkring 40 mio. kr. Han var endvidere formand for bestyrelsen i Brdr. D A/S fra 27. juni 2003 til 29. august 2006 samt i bestyrelsen i yderligere to selskaber i indkomståret 2003 og frem til henholdsvis den 29. august og 15. september 2006. Retten lægger efter B og Ms forklaringer til grund, at B ikke deltog i bestyrelsesmøder i Brdr. D A/S i den nævnte periode, og det er i øvrigt oplyst, at han ikke modtog løn/honorar som bestyrelsesformand. Uanset dette finder retten, at B har haft en erhvervmæssig tilknytning til Danmark i indkomstårene 2003-2006, og at det ikke med hans forklaring er afkræftet, at hans erhvervmæssige tilknytning til i hvert fald F A/S må anses for at have været betydelig i disse år.

Det kan lægges til grund, at A og B i indkomstårene 2003-2007 havde børn og børnebørn her i landet.

Efter en samlet vurdering af disse oplysninger finder retten, at A og B ikke har dokumenteret, at de i indkomstårene 2003-2007 havde opgivet deres bopæl i her i landet. De må derfor anses for fuldt skattepligtige her i landet, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

A og B havde i de pågældende år fast bolig til rådighed i både Danmark og Schweiz. Efter en samlet bedømmelse af oplysningerne ovenfor og med den tilføjelse, at der ikke er nogen oplysninger om, at A og B havde nogen økonomisk aktivitet – bortset fra ejerskabet af to lejligheder – i Schweiz, ligesom de ikke havde familiemæssig tilknytning til Schweiz, tiltræder retten, at de må anses for skattemæssigt hjemmehørende i Danmark i de pågældende år, jf. artikel 4, stk. 2, litra a i dobbeltbeskatningsoverenskomsten af 23. november 1973

mellem Danmark og Schweiz. Den fulde beskatningsret til A og Bs indkomst tilkommer derfor Danmark.

Det er ubestridt, at skatteansættelsen for indkomståret 2007 er foretaget rettidigt.

Spørgsmålet er herefter, om betingelserne for ekstraordinær skatteansættelse for indkomstårene 2003 til 2006 efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, er opfyldt, og om SKATs forhøjelse for disse år blev foretaget rettidigt, jf. § 27, stk. 2.

Ved at oplyse skattemyndighederne, at de var fraflyttet Danmark den 12. januar 2003, uanset at retten efter bevisførelsen lægger til grund, at det var de ikke, jf. det, der er anført ovenfor, har A og B bevirket, at deres skatteansættelse er sket på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag. Retten finder, at de ved at indgive selvangivelse som begrænset skattepligtige og derved undlade at lade sig beskatte i Danmark som fuldt skattepligtige i de pågældende indkomstår, har optrådt groft uagtsomt. Retten lægger herved vægt på oplysningerne ovenfor om deres tilknytning og ophold i Danmark samt, at det må have stået dem klart, at skattemyndighederne ikke var i besiddelse af samtlige oplysninger om deres ophold i og tilknytning til Danmark, herunder tidspunktet for købet af lejligheden på ... 10, 5. tv. i København K. Det kan ikke føre til en anden vurdering, om de måtte have handlet i tillid til det fremlagte 2. eksterne udkast til en advokatredogørelse af 4. oktober 2002, allerede fordi denne redegørelse ikke i fuldt omfang afspejler de faktiske omstændigheder nævnt ovenfor.

Retten lægger efter de fremkomne oplysninger til grund, at det først var i forbindelse med SKATs sagsbehandling i efteråret 2010, at SKAT fik kundskab om bl.a. anvendelsen af sommerhuset i Græsted, herunder fra den 25. november 2002 og i hvert fald delvist frem til 12. januar 2003, elforbruget i sommerhuset i 2003 og de senere år, A og Bs opholdsmønster i Danmark i 2003-2007, underskrivelsen af en købsaftale vedrørende ... 10, 5.tv. i København K i januar 2002 samt omfanget af Bs erhvervsmæssige aktiviteter i Danmark.

For så vidt angår lejligheden på ... 10, 5.tv. i København K bemærker retten, at SKAT i begyndelsen af 2003 ikke havde mulighed for at konstatere købet af lejligheden, der endnu ikke var opført, idet A og B ikke havde fået skøde på lejligheden på dette tidspunkt. For så vidt angår opholdet i sommerhuset fra november 2002 bemærker retten, at A og Bs rådgiver cand. jur. ...i brev af 20. april 2011 til SKAT oplyste, at det var korrekt, at A og B opholdt sig i sommerhuset fra den 25. november 2002 til den 12. januar 2003. Dette er i overensstemmelse med det, som SKAT har refereret B for at have sagt herom under mødet den 2. februar 2011. Det er herefter ikke alene med As forklaring godtgjort, at de ikke i hvert fald frem til ferien i Schweiz i forbindelse med jul og nytår samt derefter opholdt sig i sommerhuset. Endvidere blev SKAT først i forbindelse med sagsbehandlingen gjort bekendt med, at A og B havde fået udarbejdet en advokatredogørelse til belysning af de skattemæssige forhold i forbindelse med en fraflytning, og at de således selv må antages at have været i tvivl om dette spørgsmål.

Retten finder, at det tidligst mulige tidspunkt fristen på 6 måneder i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 1. pkt., kan løbe fra, er den 12. november 2010, hvor SKAT modtog materiale fra A og Bs rådgiver, cand. jur. Uanset om fristen på 6 måneder regnes fra den 12. november 2010 eller fra mødet med deltagelse af SKAT og bl.a. B den 2. februar 2011, er fristen overholdt, idet SKAT fremsendte breve med forslag til ændring af skatteansættelserne for 2003-2007 til henholdsvis A og B den 22. marts 2011. De endelige afgørelser blev herefter

truffet den 17. juni 2011, og fristen på 3 måneder for ansættelse, der er varslet af told- og skatteforvaltningen, er således også overholdt, jf. skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, 2. pkt.

På denne baggrund tager retten Skatteministeriets frifindelsespåstand til følge.

Efter sagens udfald skal A og B betale sagsomkostninger til Skatteministeriet i form af dækning af udgift til advokatbistand inkl. moms med 650.000 kr. Retten har fastsat beløbet skønsmæssigt under hensyn til sagens værdi samt sagens karakter og omfang, herunder at hovedforhandlingen blev afviklet over 1½ retsdag.

Thi kendes for ret:

Skatteministeriet frifindes.

A og B skal inden 14 dage betale sagsomkostninger til Skatteministeriet med 650.000 kr.